

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

La fiscalité internationale et interprovinciale au Québec

Étude pour la Commission
d'examen sur la fiscalité québécoise

Gilles N. Larin, Lyne Latulippe, Marwah Rizqy
En collaboration avec Carmina Chan

Nous voulons exprimer notre reconnaissance à *Chadi Kassab, Simon Morin, Chad M'Sallem et Jean-François Perrouy* pour leur contribution exceptionnelle à cette étude. Nous remercions très sincèrement les lecteurs qui ont souhaité demeurer dans l'anonymat, pour leurs observations et suggestions. Bien entendu, les opinions exprimées n'engagent que les auteurs, ces derniers assument l'entière responsabilité des commentaires et des interprétations figurant dans la présente étude.

Gilles Larin est titulaire de la *Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques* (CFFP) de l'Université de Sherbrooke. Lyne Latulippe et Marwah Rizqy sont professeures au Département de fiscalité de la Faculté d'administration de l'Université de Sherbrooke et collaborent aux travaux de la CFFP. Carmina Chan est professionnelle de recherche à la CFFP.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

Faculté d'administration, Université de Sherbrooke
2500, boul. de l'Université, Sherbrooke (Québec) J1K 2R1
Téléphone : (819) 821-8000, poste 61353
Courriel : cffp.adm@usherbrooke.ca

20 novembre 2014

SOMMAIRE EXÉCUTIF

La présente étude pose les jalons pour une réflexion poussée sur la fiscalité internationale et le Québec. Cette étude démontre notamment que les choix de politique et d'administration fiscale au niveau fédéral affectent indirectement l'assiette fiscale du Québec. À défaut pour le Québec d'élaborer une stratégie de politique fiscale et d'administration fiscale qui tienne compte de la croissance des activités, échanges et investissements internationaux, l'intégrité du régime fiscal sera affectée davantage. L'interprétation évolutive des pouvoirs de taxation ouvre d'ailleurs la porte à une collaboration entre les provinces canadiennes pour faire évoluer les régimes d'imposition particulièrement au moment où les finances publiques provinciales font face à des défis importants. En effet, le régime d'imposition provincial devrait être adapté pour imposer efficacement les sociétés étrangères qui gagnent du revenu au Québec, entre autres par le biais du commerce électronique. À court terme, le gouvernement du Québec devrait améliorer le contrôle de la conformité aux règles de fiscalité internationale et éviter d'adopter ou de s'harmoniser à des règles qui créent une concurrence déloyale par les entreprises multinationales envers les sociétés domestiques.

TABLE DES MATIÈRES

Sommaire exécutif.....	i
1. Introduction	4
2. La fiscalité internationale et le Québec	5
2.1. Pouvoirs de taxation : aspects constitutionnels.....	5
2.1.1. Taxe directe	5
2.1.2. Taxe imposée dans les limites de la province, pour des objets provinciaux.....	7
2.2. Contexte	8
2.2.1. Croissance des activités, échanges, investissements internationaux	8
2.2.2. Finances publiques	9
2.3. Principes.....	10
2.4. La fiscalité internationale : un ensemble de sujets d'actualité.....	11
3. Le régime de fiscalité internationale au Québec	14
3.1. Interrelation avec le régime fiscal fédéral.....	14
3.2. Assujettissement à l'impôt au Canada et au Québec	15
3.2.1. Revenu imposable au Canada/Québec.....	15
3.2.2. Revenu gagné par une filiale étrangère	16
3.2.3. Dividende versé par une filiale étrangère	16
3.3. Conventions fiscales	17
3.4. Accords d'échange de renseignements fiscaux.....	18
4. Aspects problématiques de la fiscalité internationale pour le Québec	19
4.1. Filiales étrangères	19
4.2. Double déduction des dépenses d'intérêts	21
4.3. Commerce électronique	22
4.3.1. Société canadienne : RÉATB	22
4.3.2. Société étrangère : Impôt sur le revenu	23
4.3.3. Taxes de vente	25
4.3.4. Conclusion.....	25
4.4. Prix de transfert.....	26
4.4.1. Assujettissement d'une entreprise québécoise ou étrangère aux règles de prix de transfert au Québec.....	27
4.4.2. Pénalités	27
4.4.3. Documentation et renseignements à fournir	28
4.4.4. Cotisation et délai de prescription	30
4.4.5. Conclusion.....	30

4.5. Évitement et planification fiscale interprovinciale et internationale	31
4.5.1. PFA interprovinciales	32
4.5.2. PFA internationales	32
4.6. Autres aspects administratifs	33
4.6.1. Équité administrative et ressources	33
4.6.2. Accès à l'information	35
5. Limites et pistes de réflexion.....	39
Annexe 1 : Calcul de la proportion des affaires d'une société ayant des établissements dans plusieurs juridictions	42
Annexe 2 : Taux d'impôt corporatif des pays signataires d'Accords d'échange de renseignements fiscaux avec le Canada	44
Annexe 3 : Conventions fiscales en vigueur avec le Canada	45
Annexe 4 : Revenu étranger accumulé provenant de biens	46
Annexe 5 : Surplus exonéré	47
Annexe 6 : Surplus imposable.....	48
Annexe 7 : Structure de financement permettant une double déductions d'intérêt	49
Annexe 8 : Exemple – commerce électronique.....	50

1. INTRODUCTION

La présente étude porte sur les règles de fiscalité internationale et interprovinciale actuellement en vigueur au Québec. Puisqu'aucune étude n'offre actuellement un tel survol ou une telle mise en contexte, cette analyse est pertinente afin d'alimenter une réflexion globale sur le régime fiscal du Québec. L'étude vise à expliquer l'impact des règles québécoises et de leur harmonisation avec les règles fédérales sur les recettes fiscales et à identifier certaines problématiques et des solutions potentielles. L'objectif est de mieux cerner les lacunes et opportunités associées à ces règles.

Dans cette optique, l'étude aborde tant les aspects législatifs et techniques de la fiscalité internationale que les aspects administratifs. L'étude porte principalement sur l'impôt des sociétés qui représentera au Québec 4,7 milliards de dollars¹ en recettes fiscales en 2014-2015. Le champ de la fiscalité internationale a été traditionnellement mis en œuvre et chapeauté par le gouvernement fédéral, il est donc nécessaire d'aborder l'impact de certaines règles fédérales pour le Québec. L'étude ne tente pas de proposer des modifications aux règles fédérales. L'accent est mis sur ce que le Québec peut faire en matière de fiscalité internationale, à l'intérieur des limites de ses pouvoirs constitutionnels, dans le but d'assurer que l'impôt corporatif au Québec n'est pas contourné indument et également afin de percevoir des recettes fiscales de façon neutre et sans favoriser certaines entreprises au détriment des autres.

Dans un premier temps, l'étude présente les éléments fondamentaux de la fiscalité internationale en abordant tout d'abord les limites constitutionnelles. Cette mise au point est essentielle pour bien comprendre la marge de manœuvre du gouvernement du Québec en matière de fiscalité internationale. Par la suite, afin de préciser le cadre d'analyse, les éléments de contexte économique pertinents à l'étude sont exposés et les principes de fiscalité internationale de même que les discussions mondiales actuelles sur les questions de fiscalité internationale sont abordés.

La deuxième section contient une brève description des principales règles de fiscalité internationale. La troisième section expose les éléments problématiques de fiscalité internationale d'intérêt pour le Québec, soit les règles d'imposition des dividendes de filiale étrangère, la double déduction des intérêts, le commerce électronique, les prix de transfert, le contrôle des planifications fiscales agressives interprovinciales et internationales et finalement certains aspects administratifs reliés aux règles de fiscalité internationale. La dernière section formulera des pistes de réflexion générales ainsi que les limites de l'étude.

¹ Québec, ministère des Finances, Document d'information : « La fiscalité des sociétés au Québec », 26 septembre 2014.

2. LA FISCALITÉ INTERNATIONALE ET LE QUÉBEC

2.1. Pouvoirs de taxation : aspects constitutionnels

Les articles 91 et 92 de la *Loi constitutionnelle de 1867* (ci-après la « LC ») répartissent les divers pouvoirs, dont notamment le pouvoir de taxation, entre le gouvernement fédéral et les gouvernements provinciaux. Le gouvernement fédéral n'est aucunement limité dans les moyens de financement de ses activités puisqu'il bénéficie du pouvoir de prélever des « deniers par tous modes ou systèmes de taxation »².

Quant aux gouvernements provinciaux, ils sont autrement plus limités. En effet, leurs pouvoirs sont restreints à « [L]a taxation directe dans les limites de la province, dans le but de prélever un revenu pour des objets provinciaux »³. La raison de ces limites constitutionnelles se comprend mieux à la lumière du contexte historique entourant la fondation de la Confédération canadienne. À cette époque, les principaux pouvoirs législatifs et champs de compétences onéreuses, telles l'armée et la poste, revenaient au gouvernement fédéral⁴. Les compétences fédérales occasionnaient des dépenses plus importantes que celles attribuées aux gouvernements provinciaux⁵. De plus, les gouvernements provinciaux avaient moins de responsabilités financières qu'aujourd'hui. En conséquence, vu leurs besoins de financement moins importants, le pouvoir de taxation des provinces fut limité. Aussi, un des objectifs lors de la répartition des champs de compétences était de centraliser le pouvoir d'imposition au niveau fédéral et d'assurer le financement des provinces par l'entremise des transferts fédéraux. Néanmoins, une province pouvait entreprendre des projets plus ambitieux et plus coûteux, en prélevant elle-même des impôts directs. Afin qu'une taxe provinciale soit valide, trois conditions majeures doivent être remplies :

1. la taxe doit être directe;
2. la taxe doit être imposée dans les limites de la province; et
3. le but de la taxe doit être le prélèvement de revenus pour des objets provinciaux⁶.

2.1.1. Taxe directe

La LC n'offrant elle-même aucune définition de ce qui constitue une taxe directe ou indirecte, il faut se référer à la jurisprudence. Les tribunaux se sont historiquement référés aux définitions offertes par les économistes, et plus précisément celle introduite par l'économiste John Stuart

² *Loi constitutionnelle de 1867* (R.-U.), 30 & 31 Vict., c. 3, reproduite dans L.R.C. 1985, app. II, n°5, par. 91(3), sous réserves des autres dispositions de cette loi.

³ *Ibid.* par. 92(2) LC.

⁴ Joseph Magnet, *Provincial Taxation Powers in Canadian Constitutional Law*, thèse de maîtrise en droit, Université d'Ottawa, 1979, [non publié], à la p. 3; voir également art. 91 LC.

⁵ Gérard V. Laforest, *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution*, 2^e éd., Toronto, Canadian Tax Foundation, 1981, à la p. 2.

⁶ Précité, note 3.

Mill⁷. La définition proposée par Mill fut publiée quelques années avant la création de la confédération⁸. Les tribunaux ont donc conclu qu'il ne faisait aucun doute que les Pères de la Confédération avaient cette définition en tête lorsqu'ils ont utilisé le terme « taxes directes ». Cette définition se lit ainsi :

Taxes are either direct or indirect. A direct tax is one which is demanded from the very persons who, it is intended or desired, should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another: such as the excise or customs. The producer or importer of a commodity is called upon to pay tax on it, not with the intention to levy a peculiar contribution upon him, but to tax through him the consumers of the commodity, from whom it is supposed that he will recover the amount by means of an advance in price⁹.

Il y a donc lieu d'analyser l'incidence de chaque nouvelle forme de taxation afin de la qualifier de directe ou d'indirecte. Si le fardeau de la taxe est transféré à une autre personne que celle qui la paye, elle sera indirecte. Au début de la confédération, c'était donc cette définition économique qu'appliquaient les tribunaux. Toutefois, à travers les années, les systèmes de taxation sont devenus plus sophistiqués et plus complexes. Par conséquent, les tribunaux ont dû nuancer leur test et l'appliquer de manière « légale » plutôt qu'« économique », puisqu'en effet, il est possible de prétendre qu'économiquement, presque toute taxe est indirecte, car le commerçant ajustera toujours ses prix pour tenir compte de la taxe payée¹⁰. C'est pourquoi il faut se référer à la tendance générale et au but de la taxe, plutôt qu'à l'incidence économique au sens strict¹¹.

De plus, les tribunaux ont assoupli la définition pour tenir compte de systèmes de taxation de plus en plus sophistiqués, mais également pour tenir compte de l'évolution du niveau d'intervention des gouvernements provinciaux. Si les pouvoirs conférés en 1867 aux provinces étaient considérés comme peu onéreux, la situation a bien changé depuis. L'intervention des gouvernements provinciaux s'étant fortement accentuée, les dépenses provinciales ont elles aussi subi une hausse substantielle. Les transferts fédéraux n'ayant toutefois pas suivi la tendance¹², il est donc aujourd'hui impératif que les provinces prélèvent des impôts pour financer leurs dépenses relevant de leurs champs de compétences. Reconnaisant donc que les besoins de financement des provinces ont évolué, les tribunaux ont assoupli les limites de taxation qui leur sont imposées¹³.

⁷ La définition de Mill fût d'abord introduite dans *Attorney-General for Quebec c. Reed*, [1884] 10 A.C. 141, tel qu'affirmé dans Laforest, précité, note 5, p. 78.

⁸ Mill jouissait déjà à l'époque d'une autorité et d'une crédibilité importante, tel que mentionné par le Conseil Privé dans *Atlantic Smoke Shops, Ltd. c. Conlon*, [1943] A.C. 550, à la p. 563; tel que cité dans *Ontario Home Builder's Association v. York Region Board of Education*, [1996] 2 R.C.S. 929, para. 34 [ci-après *Ontario Home Builder's Association*].

⁹ John Stuart Mill, *Principles of Political Economy with some of Their Applications to Social Philosophy*, vol. 2, New York, D.Appleton, 1893, tel que cité dans *Ontario Home Builder's Association*, *ibid.* au para. 35.

¹⁰ Peter W. Hogg, *Constitutional Law of Canada*, 2006 Student Edition, Toronto, Thomson Carswell, 2006, à la p. 683.

¹¹ Principe établi dans plusieurs décisions, notamment *Ontario Home Builder's Association*, précité, note 8, para. 41.

¹² Magnet, précité, note 4, p. 26.

¹³ *Ontario Home Builder's Association*, précité, note 8, para. 135 et suivants.

Ainsi, en se basant sur la tendance générale et l'objectif de la taxe plutôt que sur l'incidence économique ultime, il en résulte que la définition de taxe indirecte édictée par les tribunaux se limite essentiellement aux taxes d'accises et aux droits de douane :

Dans l'examen de nouvelles taxes, dont le sort constitutionnel est inconnu, il est intéressant de souligner un effet important de la limite imposée par le par. 92(2) à la taxation directe. Outre la volonté historique de favoriser la transparence et l'imputabilité, on trouve dans la jurisprudence et la doctrine une préoccupation concernant la taxation de personnes à l'extérieur de la province par des taxes ou des moyens indirects entravant le commerce interprovincial ou international. L'interdiction de percevoir des taxes d'accise et des droits de douane en est une expression. Comme le fait remarquer mon collègue le juge La Forest dans son étude sur le pouvoir de taxation en vertu de la Constitution canadienne, [TRADUCTION] « il se peut que le seul lien que la personne qui paie en fin de compte une taxe d'accise ait avec la province bénéficiaire de cette taxe soit que le bien y a été produit ou fabriqué à l'origine » (G. V. La Forest, *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution* (2e éd. 1981), à la p. 202).

Mon examen de la jurisprudence portant sur l'interprétation du par. 92(2) fait ressortir que mis à part les taxes d'accise, les droits de douane ou taxes semblables et les deux restrictions plus générales mentionnées dans le paragraphe précédent, les provinces en sont venues à jouir d'une liberté considérable dans l'établissement de leurs régimes fiscaux¹⁴.

On retrouve la mention de ces deux taxes à titre d'exemple de taxes indirectes dans la définition proposée par Mill. Ainsi, la tendance jurisprudentielle majoritaire depuis le début de la confédération offre aux provinces une interprétation large et libérale des restrictions qui leur sont imposées. Il importe toutefois d'analyser les autres conditions imposées par la constitution.

2.1.2. Taxe imposée dans les limites de la province, pour des objets provinciaux

D'entrée de jeu, la condition du prélèvement de revenus « pour des objets provinciaux » est peu importante et n'impose, pratiquement, aucune limite réelle¹⁵. Il semble que la seule signification de cette limite est de préciser que la taxe doit avoir pour but de prélever des impôts destinés aux champs de compétences provinciales¹⁶ et non d'une loi, empiétant sur des compétences exclusives fédérales, déguisée sous forme de taxes¹⁷.

¹⁴ Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec, [1994] 2 R.C.S. 715, (j. Gonthier), p. 727-728.

¹⁵ Guy Régimbald et Dwight Newman, *The Law of the Canadian Constitution*, 1^{ère} éd., Markham, LexisNexis, 2013, à la p. 325; voir également Laforest, précité note 5 à la p. 75.

¹⁶ *Reference re: Employment and Social Insurance Act (Canada)*, [1936] R.C.S. 427, à la p. 434 (j. Duff, dissident), tel que cité dans Régimbald et Newman, *ibid.*

¹⁷ Dans *Attorney General for Alberta v. Attorney General for Canada*, [1939] A.C. 117, la taxe provinciale sur les banques avait pour objet d'empiéter sur la compétence fédérale plutôt que de prélever des revenus pour des objets provinciaux, tel qu'expliqué dans Guy Lord et al., *Les principes de l'imposition au Canada*, 13^e éd., Montréal, Wilson Lafleur, 2002, à la p. 11.

Quant à la condition « dans les limites de la province », elle est autrement plus importante. Il est en effet essentiel, pour que la taxe soit valide, que le sujet de la taxe soit présent dans la province¹⁸. Suivant toujours la tendance jurisprudentielle à l'assouplissement des limites aux pouvoirs de taxation provinciaux, les tribunaux ont élargi la portée de ce qui peut être un « sujet ». En effet, on pourra taxer non seulement des « personnes », mais également leurs propriétés, leurs opérations ou leurs profits qui sont dans la province, nonobstant le lieu de résidence de la personne¹⁹.

Cette interprétation large de la notion de territorialité offre donc aux législatures provinciales beaucoup de latitude²⁰. On pourra notamment imposer les personnes résidentes de la province sur des biens situés à l'extérieur de la province et les personnes non résidentes de la province, sur les biens, les opérations ou les bénéfices réalisés dans la province²¹.

2.2. Contexte

2.2.1. Croissance des activités, échanges, investissements internationaux

La mondialisation oblige les gouvernements à considérer les aspects internationaux de leur régime fiscal pour en assurer l'efficacité et l'intégrité. L'interdépendance des règles fiscales avec la structure des activités internationales contraint et dirige en quelque sorte leur évolution. Ainsi, à défaut de s'assurer de maintenir des règles efficaces, les structures internationales peuvent évoluer dans un sens qui nuise au maintien de l'assiette fiscale.

Les activités et les transactions internationales sont réalisées par les grandes sociétés, mais aussi de plus petites sociétés. En 2007, plus de la moitié des PME avaient des activités hors Québec, par l'entremise de l'exportation directe dans la plupart des cas. Également, près de 10 % des PME possédaient un établissement à l'extérieur du Québec²² dont les activités étaient principalement dirigées ailleurs au Canada ou aux États-Unis. Par ailleurs, le vérificateur général rapportait qu'en 2007, plus de 16 000 sociétés canadiennes avaient des opérations internationales avec des parties liées, pour un total de 1 500 milliards de dollars²³.

¹⁸ *Rex v. Cotton*, [1912] R.C.S. 469 à la p. 536 (j. Anglin), tel que cité dans *Attorney General of British-Columbia v. Canada Trust co. et al.*, [1980] 2 R.C.S. 466 (j. Dickson).

¹⁹ Principe développé dans *Bank of Toronto v. Lambe*, [1887] 12 A.C. 575, tel qu'expliqué dans Lord et al., précité, note 17 à la p. 13.

²⁰ Sous réserve de la décision *R. c. Air Canada*, (1980) 2 R.C.S. 303 à la page 316, la Cour suprême conclue que : « Dans le cas de l'exploitation d'aéronefs, il doit y avoir une présence importante, du moins plus que nominale, dans la province pour fournir un fondement à l'imposition d'une taxe à l'égard de l'entrée d'aéronefs dans la province. »

²¹ Principe tiré de *Firestone Tires and Rubber co. c. Commissioner of Income Tax*, [1942] R.C.S. 476, tel qu'exposé dans Lord et al., précité, note 17 à la p. 14.

²² Institut de la statistique du Québec, 2009, *Commerce international des marchandises du Québec*, vol. 10, no 3, version mise à jour en décembre 2009. Consulté le 15 octobre 2014, <<http://www.stat.gouv.qc.ca/statistiques/economie/commerce-exterieur/bulletins/comint-vol10-no3.pdf>>.

²³ *Le Point - Rapport de la vérificatrice générale du Canada à la Chambre des communes. Chapitre 1*, Ottawa, Gouvernement du Canada, février 2007.

À titre d'indice de l'effet des activités internationales sur l'imposition des sociétés, notons une étude sur l'écart entre les taux effectifs d'impôt et les taux statutaires pour un groupe de 143 sociétés publiques canadiennes²⁴. Il a été démontré que les grandes sociétés canadiennes, lesquelles ont généralement des structures internationales, présentent un écart entre leur taux effectif d'impôt et le taux statutaire de 11 % alors que cet écart est plutôt de 4 % dans le cas des plus petites sociétés.

Certaines statistiques relatives aux investissements directs à l'étranger soulèvent un questionnement sur le rôle de la fiscalité dans le choix des pays destinataires (ou intermédiaires) de l'investissement. Pour la période de 1987 à 2013, les investissements canadiens à l'étranger ont augmenté de 1051 % alors que les investissements étrangers au Canada ont connu une croissance de 647 %²⁵. Par ailleurs, la proportion des investissements à la Barbade, aux îles Caymans, en Irlande, au Luxembourg et dans les Pays-Bas est passée de 3 à 20 % pendant la même période²⁶.

De plus, les activités internationales sont associées à la croissance du commerce électronique. Le nombre d'entreprises effectuant des transactions commerciales sur Internet augmente considérablement. En effet, en 2013, le commerce électronique mondial était estimé à 16 000 milliards \$ US²⁷. Tant les petits détaillants que des entreprises multinationales tirent avantage d'une plate-forme interactionnelle ne connaissant aucune frontière.

Dans ce contexte et bien que certaines études soutiennent que la fiscalité ne constitue pas une raison déterminante pour les activités et les investissements à l'étranger, il demeure que la croissance des activités et investissements à l'échelle internationale facilite le transfert de bénéfices qui contribue à l'érosion de l'assiette fiscale. Dans un contexte de finances publiques précaires, l'analyse du régime fiscal doit comprendre une réflexion sur les règles de fiscalité internationale.

2.2.2. Finances publiques

Il importe également de mettre en contexte la situation des finances publiques du Québec et du Canada. Bien que l'équilibre budgétaire puisse être précaire depuis la crise de 2008, il semble que le Canada soit sur la voie du retour à l'équilibre budgétaire²⁸, ce qui permettra au gouvernement canadien de limiter voire même de réduire la dette. De même, aucune explosion des coûts n'est attendue pour les dépenses de compétence fédérale dans les prochaines années. Dans ces circonstances, le gouvernement fédéral, qui a déjà procédé à des réductions de taxes et d'impôt

²⁴ Landry, Suzanne et Manon Deslandes, « Payer sa juste part d'impôt : le cas des sociétés canadiennes », *Revue de planification fiscale et financière*, 2014, vol. 34, no 1, 7.

²⁵ Statistiques Canada, 2014, *Bilan des investissements internationaux, investissements directs canadiens à l'étranger et investissement directs étrangers au Canada, par pays*, tableau 376-0051, CANSIM (base de données), version mise à jour en avril 2014, Ontario, Ottawa. Consulté le 15 octobre 2014, <<http://www5.statcan.gc.ca/cansim/a26?lang=fra&retrLang=fra&id=3760051&paSer=&pattern=&stByVal=1&p1=1&p2=31&tabMode=dataTable&csid>>.

²⁶ *Idem*.

²⁷ OECD (2014), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2014, en ligne : OECD Publishing p. 19. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>>.

²⁸ Canada, ministère des Finances, Budget 2014, *Le plan budgétaire de 2014*, 10 février 2014.

corporatif au cours des dernières années, pourrait de nouveau décider d'alléger la fiscalité pour certains contribuables.

La situation des finances publiques est toutefois plus préoccupante au Québec comme c'est également le cas dans plusieurs autres provinces canadiennes²⁹. En effet, l'équilibre budgétaire est difficile à atteindre et une forte croissance des dépenses provinciales est à prévoir au cours des prochaines années, particulièrement dans le domaine de la santé. Le Québec doit donc s'assurer de contrôler ses dépenses, mais également de percevoir les recettes fiscales nécessaires à son fonctionnement.

Les décisions prises par le gouvernement fédéral en matière de politique fiscale reflètent un contexte de finances publiques qui diffère considérablement de celui du Québec. Compte tenu des préoccupations différentes, il y a lieu, d'une part, de s'assurer que les règles fiscales permettent au Québec de percevoir les recettes attendues, et que, d'autre part, le Québec ait les moyens de contrôler l'application des règles de fiscalité incluant celles qui concernent les activités internationales tout en favorisant la croissance économique du Québec dans son ensemble.

2.3. Principes

Dans le cadre de la mondialisation associée à la libéralisation économique, l'efficacité économique globale est recherchée par les politiques gouvernementales, ce qui entraîne l'allègement de toute mesure qui peut créer de la distorsion sur les décisions économiques. Cet objectif est à l'origine du concept de neutralité qui prévaut généralement dans la détermination de la politique fiscale internationale.

Selon l'angle de la neutralité, le traitement fiscal des capitaux exportés devrait entraîner les mêmes conséquences que celles qui existent pour les investissements domestiques. De même, les capitaux importés devraient également encourir les mêmes conséquences que celles des résidents du pays hôte des capitaux. Ces deux formes de neutralité ne peuvent être respectées de façon concomitante et l'atteinte de celle-ci est illusoire sans harmonisation internationale. Ainsi, ces normes ont été réduites à leur plus simple expression, soit la prévalence d'un régime d'imposition basé sur la résidence accordant généralement un crédit pour l'impôt payé à l'étranger jumelée à une imposition à la source dans certaines circonstances.

L'objectif de neutralité semble avoir été poussé à l'extrême par le discours sur la compétitivité et utilisé dans un cadre spécifique de compétitivité internationale. Ainsi, en tentant d'éviter que les investissements à l'étranger ou de l'étranger soient traités différemment des investissements domestiques, les régimes ont fini par ouvrir des possibilités de planification et permettre une fiscalité beaucoup plus avantageuse pour ce type d'investissement au détriment des activités strictement domestiques. Qui plus est, la concurrence bien installée entre les pays pour les capitaux mobiles amène certains d'entre eux à réduire le fardeau fiscal des multinationales, ce qui

²⁹ Institut de la statistique du Québec, *Comparaisons interprovinciales, chapitre 13 : Les finances publiques*, tableau 13.1 : Pressions budgétaires 2014-2015 et résultats 2013-2014. Consulté le 3 octobre 2014, <<http://www.stat.gouv.qc.ca/statistiques/economie/comparaisons-economiques/interprovinciales/>>.

crée une pression additionnelle sur les autres pays qui à leur tour pourraient procéder à des réductions, soit en ajustant le ou les taux d'imposition ou encore en adoptant différentes mesures favorables aux multinationales.

La concurrence fiscale crée une pression sur les pays et influence les décisions de politique fiscale visant à maintenir et à attirer les capitaux, les activités économiques ou les sièges sociaux dans un pays. Par ailleurs, tout en reconnaissant cette pression externe, le fait de prioriser la compétitivité internationale dans l'élaboration de la politique fiscale sur le plan domestique, exacerbe les effets de la concurrence fiscale. En effet, cela met en exergue d'autres objectifs de la politique fiscale et entraîne l'adoption de mesures fiscales qui favorisent les sociétés ayant des activités internationales au détriment des sociétés dont les activités, les actifs et les capitaux demeurent exclusivement au Québec. Ainsi, certaines sociétés peuvent bénéficier de la possibilité de générer un bénéfice après impôt plus élevé, toute proportion gardée, que celui des entreprises domestiques. De plus, ce bénéfice plus élevé facilite par la suite l'accès aux capitaux pour les entreprises multinationales parce qu'il permet d'offrir aux investisseurs un rendement supérieur à celui offert par les sociétés domestiques qui ne peuvent échapper à l'impôt fédéral et provincial par des opérations internationales.

Finalement, il convient également de noter que le taux d'impôt réduit applicable sur les dividendes reçus par les particuliers présume que la société qui paie le dividende a payé de l'impôt sur ces bénéfices, et ce, selon le taux statutaire, cela étant le fondement même du principe d'intégration. Par contre, si la société ne paie pas d'impôt et que le dividende est imposé à un taux moindre dans les mains de l'actionnaire particulier, la politique fiscale favorise l'actionnaire qui reçoit un dividende des sociétés qui distribuent le profit généré par une filiale dans un pays où il y a peu ou pas d'impôt. L'équité horizontale n'est donc pas respectée puisqu'il n'y a pas de raison pour imposer le dividende de ce particulier selon un taux préférentiel.

Ainsi, pour des raisons de neutralité nationale et d'efficacité, mais également d'équité et d'intégrité de son régime fiscal, le Québec doit s'intéresser aux questions de fiscalité internationale autant pour les entreprises québécoises faisant affaire à l'étranger que pour les sociétés étrangères qui font affaire au Québec.

2.4. La fiscalité internationale : un ensemble de sujets d'actualité

Les interrogations sur la fiscalité internationale et interprovinciale au Québec s'inscrivent dans un mouvement international de réflexion sur l'efficacité des régimes fiscaux nationaux et des normes internationales accompagnant la mondialisation. Les planifications fiscales internationales qui restreignent l'assiette fiscale, particulièrement par le transfert de bénéfices entre juridictions, ont été identifiées comme une source de problèmes pour les finances publiques et de façon plus particulière depuis la crise de 2008³⁰. Sur la scène internationale, plusieurs pays et des organisations internationales, dont principalement l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après « OCDE »), s'interrogent sur l'efficacité de la fiscalité internationale et tentent d'élaborer des règles permettant un meilleur contrôle.

³⁰ G-20, *G-20 Leaders' Declaration*, Saint Petersburg Summit, septembre 2013, p. 12.

Le débat actuel à l'échelle internationale porte sur des éléments fondamentaux comme la pertinence de maintenir un impôt basé sur la résidence étant donné que les résidences des multinationales peuvent être artificiellement relocalisées. L'exemple des inversions aux États-Unis constitue d'ailleurs un indice d'une forme de manipulation du concept de résidence³¹. Par ailleurs, la nationalité et l'endroit où est situé le siège social d'une multinationale ont des liens plutôt minces avec les activités réelles de l'entreprise, la localisation des revenus, des employés ou encore la source de ses capitaux³². Actuellement, les travaux de l'OCDE portent sur le transfert des bénéficiaires et l'érosion fiscale (en anglais Base Erosion and Profit Shifting, généralement appelé « BEPS ») afin de trouver des solutions pour protéger l'assiette fiscale globale³³. Le Canada par l'entremise du G20 appuie ces travaux.

L'imposition basée sur la source du revenu a été reléguée au second rang et largement limitée par les normes de fiscalité internationale qui prévalent depuis un siècle. D'une part, les conventions fiscales limitent le droit de retenir un impôt à la source sur certains types de paiements et réduisent le taux applicable le cas échéant. Toutefois, depuis peu, l'imposition au lieu où le revenu est généré redevient une alternative étudiée pour contrôler l'érosion de l'assiette fiscale globale. Au niveau de l'impôt provincial sur les sociétés, il n'existe pas de notion de résidence québécoise. La résidence d'une société est plutôt associée à la résidence canadienne et l'imposition au Québec dépend d'une certaine forme de présence au Québec dans la loi actuelle, se rapprochant ainsi du concept d'impôt selon la source du revenu.

Bien que certains soutiennent qu'il n'y a pas de preuve de pertes importantes de recettes fiscales attribuables au transfert de profit entraînant l'érosion de l'assiette fiscale³⁴, les multinationales avouent dans certaines communications³⁵ que les faibles taux d'impôt effectifs sont dus à la reconnaissance de profit dans les pays ayant une fiscalité plus avantageuse. Il est permis de croire que l'assiette fiscale du Québec est également touchée par le transfert de bénéficiaires dans des juridictions ayant une fiscalité plus favorable aux contribuables. D'ailleurs, cette possibilité est à l'origine de l'intensification du contrôle des planifications fiscales agressives, dont celles visant à éviter l'impôt au Québec par des planifications interprovinciales³⁶. De même, il y a tout lieu de

³¹ Aux États-Unis, quelques propositions législatives ont été déposées pour contrer les inversions au Congrès et le Treasury Department a aussi pris des mesures administratives à cet égard. Pour un sommaire des propositions et mesures sous étude : Alexandra Thornton, *The Skinny on Corporate Inversions*, 25 septembre 2014, en ligne : Center for American Progress

<<http://www.americanprogress.org/issues/tax-reform/report/2014/09/25/97827/the-skinny-on-corporate-inversions/>>.

³² Pour quelques illustrations, « *Companies and Nationality: Flags of inconvenience* », *The Economist*, 17 mai 2014.

³³ OECD, Meeting of the OECD Council at the Ministerial Level, *Declaration on Base Erosion and Profit Shifting*, adopted on 29 May 2013, Paris, 29-30 mai 2013; voir aussi le site en ligne de l'OCDE <www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

³⁴ Hines, James R., « Policy Forum: How Serious is the Problem of Base Erosion and Profit Shifting? » *Canadian Tax Journal*, 2014, vol. 62, no 2, 443-453.

³⁵ À titre d'exemple, Ebay expliquait son faible taux effectif d'impôt en 2012 ainsi : « The decrease was due primarily to increased earnings in low tax jurisdictions and the favorable impact of discrete items, primarily related to stock-based compensation. »

<<http://investor.ebay.com/common/mobile/iphone/releasedetail.cfm?ReleaseID=714353&CompanyID=ebay&mobileid=#>>.

³⁶ Québec, ministère des Finances, Bulletin d'information, 2005-03, « Lutte contre les planifications fiscales agressives », 15 octobre 2009. Par ailleurs, en 2009-2010 au Canada, 107 cas d'évitement fiscal interprovincial

croire que des planifications agressives au niveau international affectent également l'assiette fiscale du Québec.

Récemment, l'OCDE a fait du commerce électronique l'enjeu principal dans son plan du BEPS³⁷. L'impôt limité des bénéficiaires ou l'absence fréquente de taxes de vente dans le contexte de l'économie numérique inquiète plusieurs gouvernements qui ont exprimé leur préoccupation croissante au sujet de la planification fiscale des entreprises multinationales. En effet, les entreprises multinationales exploitent activement les lacunes des différents systèmes fiscaux et l'interaction de plusieurs conventions fiscales afin de réduire artificiellement le revenu imposable ou de transférer leurs bénéfices vers des juridictions à très faible imposition, alors que peu ou aucune activité économique n'y est effectuée.

Ainsi, la perspective internationale fait partie intégrante de l'élaboration de la politique fiscale. La présentation de cette étude dans le cadre de la Commission sur l'examen de la fiscalité québécoise vise donc à soulever des questions de fiscalité internationale et interprovinciale dans le contexte global de la fiscalité au Québec. Étant donné la croissance des activités internationales et les discussions à l'échelle mondiale sur les règles de fiscalité internationale, le Québec aurait avantage à suivre les développements sur ce dossier. Cela permettra de déterminer l'impact sur ses recettes fiscales à court, moyen et long termes et certainement aussi de faire entendre sa voix, du moins à l'échelle nationale, afin de faire valoir ses intérêts.

ont eu une incidence de plus de 190 millions de dollars en recouvrement d'impôt provincial (Agence du revenu du Canada, Rapport annuel 2009-2010).

³⁷ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing; OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing; OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>>.

3. LE RÉGIME DE FISCALITÉ INTERNATIONALE AU QUÉBEC

3.1. Interrelation avec le régime fiscal fédéral

Les règles de fiscalité internationale au Québec sont généralement harmonisées aux règles fédérales. La décision du gouvernement du Québec de calquer ses règles en matière de fiscalité internationale sur les dispositions fédérales comporte deux volets : le volet législatif et le volet administratif. L'harmonisation s'inscrit dans une stratégie de politique fiscale et mène à l'adoption d'une législation correspondante dans un premier temps. La décision d'harmoniser des dispositions législatives de la *Loi sur les impôts* (ci-après « LI »)³⁸ avec la *Loi de l'impôt sur le revenu* (ci-après « LIR »)³⁹ est basée sur des objectifs de réduction des coûts de conformité et de simplicité tout en prenant en compte l'autonomie fiscale provinciale⁴⁰. Dans les dernières années, le Québec a identifié l'absence d'harmonisation de certaines règles, dont les choix fiscaux par exemple, comme étant à l'origine d'une panoplie de planifications d'évitement fiscal abusif. L'harmonisation dans ces circonstances réduit les possibilités de planification d'évitement et accroît la conformité.

Dans un deuxième temps, la question du type d'administration est complémentaire à celle de l'harmonisation législative. Les avantages de l'harmonisation sont rattachés à l'efficacité de l'administration des règles par la suite. L'harmonisation ne signifie pas un délaissement de l'administration des règles :

Or, l'exercice de la capacité à percevoir ses impôts consacre, dans les faits, l'autonomie fiscale complète du gouvernement du Québec. En outre, la structure administrative assure la collecte des données statistiques nécessaires dans le cadre de l'élaboration de la politique fiscale. En conséquence, une simplification impliquant la renonciation à l'exercice de la capacité de perception de ses impôts ne constituerait pas une avenue respectant l'autonomie fiscale du Québec⁴¹.

Ainsi, si la province demeure responsable de l'administration des règles fiscales, le niveau de contrôle des règles harmonisées est en fonction des ressources investies et des outils permettant d'obtenir l'information pertinente, de détecter les problèmes de conformité et de procéder à des vérifications appropriées. L'information peut provenir, entre autres, d'un échange de renseignements efficace avec le gouvernement fédéral.

Par contre, l'intention d'alléger la bureaucratie peut mener à la signature d'un accord de perception fiscale déléguant l'administration des règles au gouvernement fédéral par exemple. Toutefois, cette entente doit s'accompagner d'un cadre de gestion précisant l'orientation stratégique ainsi que les objectifs, les priorités de même que les enjeux de l'administration des

³⁸ *Loi sur les impôts*, RLRQ, c. I-3.

³⁹ *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5^e supp.), c.1.

⁴⁰ Québec, ministère des Finances, « Simplification de la fiscalité », juillet 2004, p. 39.

⁴¹ *Ibid.* à la p. 32.

règles pour la province⁴². À défaut de prévoir ces modalités, le gouvernement provincial n'a aucun moyen de s'assurer que son assiette fiscale est protégée adéquatement et conformément aux priorités de la province.

En conclusion, l'harmonisation à certaines règles, telles que les règles de fiscalité internationale, n'offrira qu'une protection limitée de l'assiette fiscale provinciale si la stratégie pour l'administration des règles est inadéquate.

3.2. Assujettissement à l'impôt au Canada et au Québec

Il ne serait pas possible ici de résumer l'ensemble des règles de fiscalité internationale, mais il est important d'expliquer brièvement certains éléments pertinents du régime fiscal au Canada et au Québec. Évidemment, ce sommaire ne constitue pas un ouvrage technique et, dans ce contexte, l'utilisation de termes plus usuels est préconisée dans la mesure du possible.

3.2.1. Revenu imposable au Canada/Québec

Une société résidente du Canada est imposable sur ses revenus mondiaux⁴³. Lorsqu'une société fait affaire dans plusieurs provinces, le facteur d'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices d'une province est l'établissement stable. La notion d'établissement stable réfère à une place d'affaires fixe, c'est-à-dire un endroit stable et permanent que le contribuable utilise couramment ou régulièrement dans l'exercice de son entreprise. Cela inclut notamment un bureau, une succursale, une usine ou un atelier. Ainsi, toute société ayant un établissement stable dans une province doit y payer un impôt sur le revenu imposable qui y est gagné. Lorsqu'une société maintient des établissements stables dans plus d'une province, elle doit répartir son revenu imposable entre ses établissements, selon une formule commune à l'ensemble des provinces⁴⁴.

Un non-résident du Canada est imposable au Québec dans la mesure où il gagne un revenu d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement situé au Québec, s'il dispose d'un bien québécois imposable ou s'il y reçoit un revenu d'emploi.

Alors que la législation fédérale prévoit un impôt payable au moyen d'une retenue à la source sur les paiements de certains revenus de nature passive à des non-résidents, la législation du Québec ne contient pas un tel impôt⁴⁵. Par ailleurs, bien que la loi fédérale prévoit un taux de retenue de 25 %, l'application de ce taux est maintenant largement limitée par les conventions fiscales. Dans les faits, le taux de 25 % est très rarement appliqué. Les conventions prévoient des taux de 15, 10, 5 et même 0 % selon le type de paiement, que ce soit des redevances, dividendes ou intérêts versés à des non-résidents.

⁴² À titre d'exemple, voir le *Protocole d'accord sur l'administration unique de l'impôt ontarien des sociétés*, signé le 6 octobre 2006 entre le gouvernement fédéral et le gouvernement de l'Ontario, <http://www.fin.gov.on.ca/fr/agreements/moa_ctao.html> .

⁴³ Par. 2(1) LIR.

⁴⁴ Voir Annexe 1.

⁴⁵ L'impôt de la partie XIII de la LIR n'a pas de concordance provinciale.

3.2.2. Revenu gagné par une filiale étrangère

Une société canadienne doit inclure, en proportion de sa participation, le revenu d'une filiale étrangère, qui est par ailleurs une société étrangère affiliée contrôlée (ci-après « SÉAC »), lorsque ce revenu se qualifie à titre de revenus étrangers accumulés tirés de biens (ci-après « RÉATB »)⁴⁶. Les règles de RÉATB visent à empêcher qu'une société canadienne reporte indument l'impôt sur des revenus facilement mobiles vers des abris fiscaux⁴⁷. Le RÉATB englobe le revenu de biens ainsi que le revenu d'entreprise exploitée activement lorsque le pays dans lequel l'entreprise est exploitée n'a pas signé de convention fiscale ou d'accord d'échange de renseignements fiscaux (ci-après « AÉRF ») avec le Canada⁴⁸. Afin d'éviter une double imposition, une déduction est permise au Canada pour les impôts payés à l'étranger, le cas échéant.

Le Québec s'est doté de dispositions similaires à celles du fédéral⁴⁹. Lorsqu'une société canadienne possède aussi un établissement en dehors du Québec, le RÉATB sera inclus en proportion de sa participation dans la filiale étrangère dans le revenu au Québec et la proportion des affaires faites au Québec sera appliquée par la suite dans le calcul de l'impôt⁵⁰.

3.2.3. Dividende versé par une filiale étrangère

Les règles relatives au rapatriement du capital au Québec, calquées sur celles du fédéral, prévoient que le dividende reçu par une corporation résidente du Canada, d'une société étrangère affiliée (ci-après « SÉA »), est assujéti à divers traitements fiscaux au Québec en fonction de la nature du revenu à partir duquel le dividende est versé et du pays d'où provient le dividende. Afin de déterminer le traitement fiscal lors du rapatriement au Canada, il importe de procéder au calcul des comptes de surplus de la filiale étrangère.

Les règles canadiennes et québécoises prévoient que le revenu provenant d'une entreprise exploitée activement par une SÉAC s'ajoute au compte de surplus exonéré⁵¹ lorsque cette société est résidente d'un pays désigné⁵². Un dividende provenant du surplus exonéré d'une filiale étrangère affiliée est exonéré d'impôt canadien et québécois lors du rapatriement des fonds au

⁴⁶ Par. 91(1) LIR.

⁴⁷ Drew Morier et Raj Juneja, « Foreign Affiliates: An Update Primer » *2012 Tax Conference*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 2012.

⁴⁸ Par. 95(1) LIR. Avant 2009, l'application du concept de pays désigné s'appliquait uniquement aux pays ayant signé une convention fiscale.

⁴⁹ Le concept de RÉAPB est défini à l'article 579 de la LI.

⁵⁰ Voir le deuxième aliéna de l'article 27 et le deuxième paragraphe de l'article 771 de la LI. Le montant d'impôt qu'une telle société est tenue de payer est calculé suivant l'équation suivante : impôt dû en vertu de la partie I x (affaires faites au Québec/affaires faites au Canada ou au Québec et ailleurs). Il est à noter que l'article 124(1) LIR, accorde une déduction de 10 % du revenu imposable gagné dans une province par une société à titre de compensation pour l'impôt provincial payé. Les règles qui permettent de calculer ce revenu sont contenues aux articles 400 à 415 RIR. Ces dispositions sont très similaires aux articles 771R1 à 771R38 du RI.

⁵¹ L'article 747 LI prévoit que le sens à attribuer aux expressions « facteur fiscal », « surplus exonéré », « surplus imposable », et « surplus antérieur à l'acquisition » est celui prévu au règlement 747R1, qui réfère au règlement 5907(1) RIR.

⁵² Par. 5907(11) RIR.

Canada⁵³. Ainsi, le revenu rapatrié depuis le surplus exonéré n'est imposé que dans le pays où le revenu est généré par l'entreprise exploitée activement dans un pays désigné.

Lorsque la SÉAC n'est pas résidente d'un pays désigné ou lorsque les revenus générés ne proviennent pas d'une entreprise exploitée activement dans un pays désigné, ces revenus s'ajoutent au compte du surplus imposable⁵⁴. Un dividende provenant du surplus imposable d'une filiale étrangère affiliée est sujet à une imposition sur une base différée au Canada et au Québec, en prenant en compte l'impôt payé à l'étranger par la filiale lors du rapatriement des fonds au Canada⁵⁵.

La notion de pays désigné vise les pays avec lesquels le Canada a signé une convention fiscale. Cette notion a été élargie en 2009 afin d'inclure les pays signataires d'un accord d'échange de renseignements fiscaux⁵⁶. Par ailleurs, certains revenus de nature passive peuvent être requalifiés de revenus d'entreprise exploitée activement lorsqu'ils proviennent d'une autre société du groupe qui a déduit le paiement de son revenu d'entreprise⁵⁷.

Pour contrer un type de planification abusive, une modification a été apportée à la LIR afin de créer un surplus hybride⁵⁸. Ce compte de surplus contient le gain réalisé par une filiale étrangère en raison de la disposition d'actions d'une filiale étrangère et le dividende provenant de ce surplus est en partie imposable et en partie exonéré aux fins de la LIR. Le Québec a mentionné dans le Bulletin d'information 2012-6 que la législation et la réglementation seraient harmonisées à un ensemble de modifications fédérales qui comprennent la création du surplus hybride. Étant donné le libellé des dispositions législatives concernant les comptes de surplus dans la LI, une modification législative sera requise pour prévoir spécifiquement ce surplus⁵⁹.

3.3. Conventions fiscales

Une convention fiscale est un traité bilatéral signé entre deux pays qui a notamment pour objectif de répartir les pouvoirs de taxation entre eux ainsi que d'éviter une double imposition. La convention fiscale a aussi comme objectif de contrecarrer l'évasion fiscale. Le Québec et le Canada ont tous les deux le pouvoir de conclure des conventions fiscales. À ce jour, le Québec n'a conclu qu'une seule convention fiscale, soit avec la France. Quant au Canada, 92 conventions fiscales sont en vigueur à ce jour. Les conventions fiscales signées par le Canada ne visent que l'impôt perçu par le gouvernement du Canada en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁶⁰. En

⁵³ Al. 746(a) LI.

⁵⁴ Par. 5907(1) RIR.

⁵⁵ Al. 746(b) et (c) LI.

⁵⁶ Bourgeois, Pierre et William Riverin, « Concept de résidence des sociétés – Éléments fondamentaux et nouveautés » *Congrès 2010*, Association de planification fiscale et financière, 2011, 7:1.

⁵⁷ Al. 95(2)a) LIR.

⁵⁸ Canada, ministère des Finances, *Notes explicatives : modifications relatives aux sociétés étrangères affiliées*, 17 août 2011, en ligne : ministère des Finances du Canada <<http://www.fin.gc.ca/drleg-apl/fa-sea-0811n-fra.asp>>. L'alinéa 113(1)a.1) LIR a été introduit par le PL C-48 qui a reçu la sanction royale le 26 juin 2013.

⁵⁹ Un gain inclus dans le surplus hybride aux fins fédérales, est exclu du surplus exonéré et du surplus imposable. L'article 746 LI prévoit une déduction pour la société canadienne des dividendes provenant du surplus exonéré et du surplus imposable mais ne fait aucune référence au surplus hybride.

⁶⁰ Cette règle est généralement conférée au par. 2(2) des conventions fiscales signées par le Canada.

vertu de la Constitution canadienne, les conventions fiscales ne lient pas les provinces⁶¹. Cependant, la majorité des provinces ont conclu avec le gouvernement fédéral un accord de perception de l'impôt. Ainsi, les dispositions des conventions fiscales qui influent sur l'assiette fiscale fédérale s'appliquent donc indirectement à ces provinces⁶².

Bien que le gouvernement du Québec n'ait pas conclu d'accord de perception de l'impôt, un contribuable peut avoir droit au bénéfice d'une convention signée par le Canada. En effet, le Québec reconnaît les conventions fiscales à certaines fins⁶³. D'ailleurs, par souci d'uniformité et de courtoisie internationale, il est souhaitable de leur donner effet⁶⁴. Néanmoins, le gouvernement du Québec demeure libre de modifier sa législation et de s'écarter ou de ne pas reconnaître certaines règles ou définitions prévues dans une convention fiscale à laquelle le Canada est parti.

3.4. Accords d'échange de renseignements fiscaux

Les accords d'échange de renseignements fiscaux (ci-après « AÉRF ») ont pour objectif de promouvoir la coopération internationale en matière d'échange d'information fiscale⁶⁵. Ces accords sont pertinents puisqu'ils permettent aux états signataires d'obtenir des renseignements fiscaux nécessaires à l'application des lois afin de lutter contre l'évitement fiscal en l'absence d'une convention fiscale⁶⁶. Le modèle d'accord d'échange de renseignements à des fins fiscales développé par l'OCDE découle des travaux du Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements. Dans un rapport publié en 1998, ce groupe reconnaissait l'absence de véritable échange de renseignements comme un facteur essentiel pour déterminer l'existence de pratiques fiscales dommageables⁶⁷. Les AÉRF dont le Canada est parti prenant sont généralement conformes au Modèle de l'OCDE, publié en 2002⁶⁸. À ce jour, le Canada a signé 22 AÉRF⁶⁹.

⁶¹ *KLM Royal Dutch Airlines v. British Columbia*, 1998 Carswell BC 205, [1998] 8 W.W.R. 153.

⁶² Voir Vidal, Jean-Pierre, Marie-Pierre Allard et Julie Robson (éd.). *Introduction à la fiscalité internationale au Canada*. Scarborough, Ontario, Carswell, 2013, page 60.

⁶³ Art. 488 LI, paragraphe e) de l'art. 488R1 RI et art. 725 LI.

⁶⁴ *Zingre c. La Reine et autres*, [1981] 2 R.C.S. 392.

⁶⁵ OCDE, *The 2002 Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters and its Commentary: Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions*, Paris, Edition OCDE, 2011.

⁶⁶ Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale. *Rapport final - Promouvoir l'avantage fiscal international du Canada*, décembre 2008, en ligne : Finances Canada <http://publications.gc.ca/collections/collection_2009/fin/F2-184-2-2008F.pdf>.

⁶⁷ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Paris, Edition OCDE, 1998

⁶⁸ Diksic, Nikson et Jeffrey Shafer. « Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities – Canadian Report » (2013) 98B *Cahiers de droit fiscal international*, 155.

⁶⁹ Voir Annexe 2.

4. ASPECTS PROBLÉMATIQUES DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE POUR LE QUÉBEC

4.1. Filiales étrangères

L'analyse de la pertinence de maintenir un régime d'imposition particulier pour les sociétés étrangères affiliées concernant le revenu passif généré par la filiale et les dividendes reçus d'une telle filiale dépasse le cadre de la présente étude⁷⁰. Notre étude se contentera d'identifier les éléments propres au régime canadien qui ont un impact sur les recettes fiscales du Québec.

Cette section vise particulièrement le régime d'imposition des dividendes provenant de sociétés étrangères affiliées. En effet, comme il a été décrit dans la section 2.2.3, le régime québécois est totalement harmonisé au régime fédéral. Depuis son instauration en 1970, l'évolution du régime fédéral soulève des interrogations quant à la protection de l'intégrité du régime fiscal canadien, mais également québécois.

Tel que mentionné précédemment, afin de considérer un dividende comme provenant du surplus exonéré, et donc, libre d'impôt fédéral et provincial lors de la réception par une société au Canada, la société étrangère affiliée payante doit être résidente d'un pays désigné, c'est-à-dire un pays ayant signé une convention fiscale ou un AÉRF avec le Canada. De plus, les revenus générés doivent provenir d'une entreprise exploitée activement dans un pays désigné. Il faut toutefois noter que la requalification de certains revenus passifs à titre de revenu d'entreprise ouvre la porte à de nombreuses planifications. En effet, les entreprises multinationales peuvent interposer, dans la structure corporative, une société étrangère affiliée située dans un pays désigné avec un faible taux d'imposition ou même un taux nul. Cela permet à une autre société du groupe de déduire certains paiements dans une juridiction ayant un taux d'imposition plus élevé, lesquels ne seront assujettis à aucun impôt lorsque reçus par cette société étrangère affiliée et entraîneront des dividendes non imposables pour la société canadienne ultimement.

Dans son rapport déposé en 1997, le Comité technique de la fiscalité des entreprises alléguait qu'un régime de comptes de surplus respecte le principe de neutralité puisqu'il tient compte des impôts payés dans le pays où est généré le revenu. Toutefois, il y était précisé que deux hypothèses doivent s'appliquer pour atteindre la neutralité. D'une part, les états tiers d'où provient le surplus exonéré sont des pays avec lesquels le Canada a signé une convention fiscale, et, d'autre part, les états tiers avec lesquels le Canada a signé une convention fiscale sont des états ayant un taux d'imposition semblable à celui du Canada. Ces deux hypothèses étaient valables dans les années 1970 alors que le gouvernement canadien n'avait signé qu'un nombre restreint de conventions fiscales et généralement avec des pays ayant à ce moment un régime fiscal similaire

⁷⁰ Pour des commentaires spécifiques sur ce régime auquel la législation provinciale est harmonisée, nous référons le lecteur aux préoccupations concernant ce régime formulées dans le cadre de la consultation au fédéral en 2008 : Gilles N. Larin, *Soumission adressée au Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale*, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 14 juillet 2008, <http://www.usherbrooke.ca/chaire-fiscalite/fileadmin/sites/chaire-fiscalite/documents/Conferences_et_depots_de_memoires/SoumissionCFFP-ConsultationGCRCFI-14juil2008_REV_02.pdf>.

à celui du Canada⁷¹. Toutefois, depuis ce temps, le Canada a signé bon nombre de conventions fiscales avec des pays dont le régime fiscal diffère considérablement de celui du Canada et du Québec. En effet, 92 conventions fiscales sont présentement en vigueur pour le Canada, dont plusieurs avec des pays ayant un régime d'imposition fort différent de celui du Canada⁷².

En élargissant ce régime d'exemption aux dividendes provenant de pays avec lesquels le Canada a signé un AÉRF, le régime s'éloigne de plus en plus des hypothèses essentielles à l'atteinte de la neutralité. Effectivement, les états signataires d'un AÉRF sont des pays ayant un régime fiscal largement plus favorable aux contribuables que les régimes canadien et québécois⁷³. Depuis l'annonce initiale lors du budget fédéral de 2007, le Canada a signé 22 accords, dont 21 en vigueur actuellement, notamment avec les Bahamas, les Bermudes et les îles Caïmans⁷⁴.

Il est clair que ces modifications ouvrent la porte à des planifications fiscales internationales par l'intermédiaire de pays ayant un taux d'imposition faible ou nul. Ces règles compromettent ainsi la neutralité par rapport à l'exportation des capitaux en incitant les sociétés, d'une part, à investir à l'étranger au détriment de l'investissement domestique et, d'autre part, à faire transiter artificiellement des fonds par ces pays afin de générer du revenu dans les pays où il y a peu ou pas d'impôt et de rapatrier les profits au Canada (Québec) libre d'impôt par la suite. Ces planifications ont recours à un régime à l'origine élaboré pour éviter la double imposition pour en fait aboutir à une « double non-imposition ».

Un contre-argument énonce que ces mesures assurent le rapatriement de fonds afin de les réinvestir au Canada (Québec) ce qui contribuerait potentiellement à la croissance économique. Toutefois, il n'y a pas de preuve démontrant que les dividendes ne seraient pas versés s'il y avait une imposition⁷⁵. De plus, même dans le cas où les fonds sont rapatriés, une étude américaine émet un doute sur l'utilisation des fonds pour des réinvestissements générant de l'activité économique⁷⁶.

Évidemment, dans ce domaine, si le Québec agissait seul pour modifier les règles aux fins de l'impôt au Québec, cela risquerait de créer des incertitudes et d'accroître la complexité et les coûts de conformité pour les contribuables. Toutefois, étant donné que le Canada apporte des

⁷¹ En 1970, le Canada n'avait que 15 conventions fiscales en vigueur, soit avec l'Afrique du Sud, l'Allemagne, l'Australie, le Danemark, les États-Unis, la Finlande, la France, l'Irlande, le Japon, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, le Royaume-Uni, la Suède et Trinidad et Tobago.

⁷² Par exemple, la Barbade et le régime des *International Business Corporation* ou encore le Luxembourg. La liste complète des pays avec lesquels le Canada a signé une convention fiscale est disponible à l'Annexe 3.

⁷³ Une liste complète des pays avec lesquels le Canada a signé un AÉRF est disponible à l'Annexe 2.

⁷⁴ Canada, ministère des Finances, *Accords d'échange de renseignements fiscaux*, en ligne : ministère des Finances du Canada <<http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/tieaaerf-fra.asp>>.

⁷⁵ D'ailleurs, selon Joseph Stiglitz, "Europe's Austerity Disaster", *Social Europe Journal*, 29 septembre 2014 : « The hope is that lower corporate taxes will stimulate investment. This is sheer nonsense. What is holding back investment (both in the United States and Europe) is lack of demand, not high taxes. Indeed, given that most investment is financed by debt, and that interest payments are tax-deductible, the level of corporate taxation has little effect on investment. », en ligne: <<http://www.social-europe.eu/2014/09/europes-austerity-disaster/>>.

⁷⁶ En effet, selon un rapport aux États-Unis, il n'y a pas de preuve que le congé fiscal octroyé en 2004 aux sociétés pour rapatrier leurs dividendes en franchise d'impôt a permis de créer des emplois, les dividendes ayant servi principalement pour racheter des actions ou payer des dividendes aux actionnaires. U.S. Department of Treasury, *Just the Facts: The Costs of a Repatriation Tax Holiday*, en ligne : <http://www.treasury.gov/connect/blog/Pages/Just-the-Facts-The-Costs-of-a-Repatriation-Tax-Holiday.aspx> .

modifications à son régime qui ont un impact sur les recettes fiscales du Québec, il serait approprié que le Québec suive activement ces développements et fasse des représentations, au mieux en collaboration avec les autres provinces, pour protéger l'assiette fiscale provinciale. Dans un premier temps, la quantification des pertes fiscales suite aux modifications récentes de ce régime par l'ajout des pays signataires d'AÉRF pourrait constituer un élément fondamental pour entreprendre des discussions avec les autres provinces et faire des représentations auprès du gouvernement fédéral.

4.2. Double déduction des dépenses d'intérêts

De façon particulière, le régime d'exemption des dividendes permet des planifications dites de double déduction d'intérêts. Cet aspect particulier du régime fiscal a fait l'objet d'une remise en question au fédéral à plusieurs reprises, entre autres par le vérificateur général en 1986, 1992 et 2002. En 2007, après avoir analysé la déductibilité des intérêts encourus sur des emprunts pour investir à l'étranger, le ministère des Finances avait opté pour mettre fin à la possibilité de bénéficier d'une double déduction dans le cadre de ce type d'investissement jugeant ces planifications abusives⁷⁷. En annonçant l'harmonisation de la législation provinciale, le Québec indiquait partager la même préoccupation que le fédéral⁷⁸. Dans les faits, la crise économique de 2008 de même que le rapport du Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale⁷⁹ ont eu raison de cette restriction qui n'a finalement jamais été adoptée.

L'argument de la neutralité peut être invoqué avec raison pour permettre la déductibilité des intérêts qui découlent d'un emprunt servant à investir à l'étranger. On peut aussi se demander pourquoi le Canada refuserait la déduction d'intérêt alors qu'aux fins de l'impôt canadien les intérêts ne sont déduits qu'une seule fois dans les planifications de double déduction. Par contre, dès lors que la double déduction permet à une multinationale de réduire son coût de financement, cette possibilité crée une distorsion qui favorise potentiellement l'investissement à l'étranger plutôt qu'au Canada. De plus, cela peut inciter des sociétés étrangères à faire transiter par les entités au Canada le financement de sociétés du groupe situées à l'étranger créant ainsi une déduction affectant indument l'assiette fiscale canadienne et par le fait même celle du Québec. Certains arguments pourraient être invoqués selon lesquels il est nécessaire de permettre ces planifications parce qu'une multinationale doit pouvoir concurrencer avec d'autres multinationales situées dans des pays qui permettent ces planifications. Ce raisonnement, bien que fondé aux yeux des multinationales, exacerbe la concurrence fiscale entre les pays et met en exergue l'intérêt du pays de préserver la neutralité de son régime fiscal du point de vue national. L'OCDE se penche d'ailleurs sur cette question afin de proposer de modifier les règles qui permettent de bénéficier d'une double déduction des intérêts⁸⁰.

⁷⁷ Canada, ministère des Finances, Communiqué, 2007-041, « Canada's New Government Improves Tax Fairness With Anti-Tax-Haven Initiative », 14 mai 2007.

⁷⁸ Québec, ministère des Finances, Budget 2007-2008, *Renseignements additionnels sur les mesures du budget*, février 2007, p. A-28.

⁷⁹ Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale, note 65.

⁸⁰ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. L'action 4 ne fait toutefois pas partie de la première série de rapports déposés le 16 septembre 2014.

En outre, d'autres planifications fiscales atteignent un résultat similaire par l'utilisation d'entités ou d'instruments hybrides. Ces planifications tirent avantage de qualification différente de ces entités ou instruments dans deux pays afin de réduire leur charge fiscale. L'OCDE s'est penchée sur ces planifications et a publié un rapport contenant certaines recommandations pour contrer les stratagèmes ayant recours aux structures hybrides⁸¹. Ces travaux sont coordonnés avec ceux concernant les structures de double déduction des intérêts.

Pour les mêmes raisons que celles évoquées dans le cadre du régime d'imposition des dividendes provenant de l'étranger, le Québec peut difficilement agir de façon unilatérale. Par contre, compte tenu de l'impact de ces planifications sur l'assiette fiscale au Québec et sur l'intégrité de son régime, il y a certainement lieu de coopérer avec les autres provinces et avec le fédéral afin de trouver une solution en considérant entre autres les propositions de l'OCDE à cet égard.

4.3. Commerce électronique

4.3.1. Société canadienne : RÉATB

Comme il a été mentionné précédemment, une société canadienne est imposable sur ses revenus mondiaux⁸² et le revenu d'une filiale étrangère qualifié de RÉATB⁸³. Dans le cadre du commerce électronique, il est possible pour une société canadienne de réduire substantiellement ses impôts canadiens. Le revenu découlant du commerce électronique est particulièrement mobile en raison de l'importance des actifs incorporels dans la fourniture des biens et services et parce que peu de personnes sont nécessaires pour mener des activités de vente en ligne. Selon le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune*⁸⁴, l'emplacement d'un serveur et autre matériel informatique peut constituer un établissement stable s'ils sont utilisés pour les activités principales de l'entreprise. Par conséquent, une société canadienne peut incorporer une filiale dans un pays signataire d'une convention fiscale ou d'un AÉRF avec le Canada. Par la suite, cette filiale s'assure de ne pas avoir d'établissement stable au Canada en conservant le serveur dans une juridiction ayant un faible taux d'imposition. À cet égard, l'OCDE s'est également questionnée sur cette problématique :

companies in the digital economy may avoid tax in the residence country of their ultimate parent if that country has an exemption or deferral system for foreign-source income and either does not have a CFC regime that applies to income earned by controlled foreign corporations of the parent, or has a regime with inadequate coverage of certain categories of passive or highly mobile income, including in particular certain income with respect to intangibles. For example, the parent company may transfer hard-to-value intangibles to a subsidiary in a low- or no-tax jurisdiction, thereby causing income earned with

⁸¹ OECD, note 79, (voir l'Action 2). OECD Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218819-en>>, déposé le 16 septembre 2014.

⁸² Par. 2(1) LIR.

⁸³ Par. 91(1) LIR.

⁸⁴ OCDE, *Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune : mise à jour en 2014*, Édition OCDE, 2014, (ci-après « Modèle de l'OCDE »).

respect to those intangibles to be allocated to that jurisdiction without appropriate compensation to the parent company⁸⁵.

Les revenus générés par le commerce électronique sont généralement qualifiés comme du revenu actif et non passif : par conséquent, le régime de RÉATB ne trouve pas d'application. Ainsi, en matière de commerce électronique, les règles actuelles de RÉATB ne permettent pas de protéger l'assiette fiscale canadienne. Il serait opportun d'établir dans quelle mesure l'assiette fiscale du Québec et du Canada serait mieux protégée en ciblant comme pays désignés uniquement les pays ayant un impôt corporatif similaire à celui du Canada

4.3.2. Société étrangère : Impôt sur le revenu

Au Canada, une société étrangère est assujettie à l'impôt canadien dans la mesure où elle y exploite une entreprise. Avec l'émergence du commerce électronique, la notion d'exploitation d'une entreprise⁸⁶ est appelée à être précisée. La Cour suprême⁸⁷ ainsi que certains auteurs⁸⁸ ont mentionné qu'un site web offrant des produits ou des services n'est qu'une simple invitation à traiter et est insuffisant pour conclure à l'exploitation d'une entreprise. En effet, la plus haute cour rattache à la notion d'exploitation d'entreprise une forme de présence effective « et non seulement virtuelle »⁸⁹. De plus, la notion d'exploitation d'une entreprise exige également une sollicitation ou une offre de vente par un mandataire ou un préposé. Or, un site web ou un serveur ne peut constituer un mandataire ou un préposé aux fins de la LIR.

Or, à l'ère numérique, il est tout à fait possible de faire affaire au Canada et d'avoir une forte présence économique sans pour autant avoir une présence physique ou de mandataire ou de préposé. Dans ce nouveau paysage économique, l'imposition du commerce électronique nécessite une modification de la disposition 253 LIR afin d'inclure un site web transactionnel dans les activités donnant lieu à une exploitation d'entreprise. Une entreprise non résidente est assujettie à l'impôt du Québec⁹⁰ dans la mesure qu'elle y a un établissement⁹¹ où elle y exerce son entreprise⁹². Le concept d'« exercer une entreprise » reprend essentiellement les mêmes termes que ceux prévus dans la LIR⁹³. Dans l'éventualité où le Gouvernement du Québec décidait d'accroître l'efficacité des règles d'imposition du commerce électronique, l'article 12 LI devrait aussi être modifié afin d'inclure qu'un site web transactionnel accessible au Québec est un site suffisamment fixe pour créer un établissement. Cette disposition pourrait prendre en considération l'établissement d'un seuil minimal tel que proposé par l'OCDE. De plus, l'article 12 LI devrait aussi être modifié afin d'inclure qu'un site web transactionnel accessible au Québec, compte tenu d'un seuil minimal tel que proposé par l'OCDE, est suffisamment fixe pour créer un

⁸⁵ OECD, précité, note 27, p. 105.

⁸⁶ Al. 253(1)b) LIR.

⁸⁷ *Club Resorts Ltd. c. Van Breda*, 2012 CSC 17, Para. 87.

⁸⁸ Jinyan Li, *International taxation in the age of electronic commerce: a comparative study*, Canadian Tax Foundation, The tax professional series, Toronto, 2003, à la p. 459-460.

⁸⁹ *Ibid.*

⁹⁰ Art. 22 LI.

⁹¹ Art. 12 LI.

⁹² Art. 12 LI.

⁹³ Art. 7.18 LI.

établissement. Une fois que la notion d'exploitation d'une entreprise inclurait un site web transactionnel, un contribuable pourrait demander l'application de la convention fiscale. En 2001, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a adopté une série de modifications aux commentaires du Modèle de l'OCDE⁹⁴. Ces modifications énoncent entre autres que l'emplacement d'un serveur et autre matériel informatique peut constituer un établissement stable s'ils sont utilisés pour les activités principales de l'entreprise. Toutefois, l'OCDE précise qu'un site web ne constitue pas un établissement stable. À ce jour, Revenu Québec et le ministère des Finances du Québec (ci-après « MFQ ») ne se sont pas encore prononcés sur les modifications législatives à la notion d'établissement stable qui devront être apportées pour tenir compte des réalités du commerce électronique. Comme mentionné précédemment, le gouvernement du Québec n'est pas lié par les conventions fiscales signées par le Canada et peut par conséquent faire fi de cette interprétation⁹⁵. Toutefois, une position claire à cet effet du gouvernement du Québec assurerait aux contribuables visés une prévisibilité fiscale

L'OCDE examine différentes options : notamment celle de modifier la définition d'établissement stable afin d'inclure une « présence numérique importante » dans l'économie d'un pays⁹⁶. Cette présomption s'appliquerait nonobstant la présence physique de l'entreprise (tels que des bureaux, des bâtiments, ou du personnel) dans l'exécution de ses activités dans le territoire du marché visé. Toutefois, cette présomption s'appliquerait uniquement dans la mesure où un seuil minimal de présence numérique est atteint. Ce seuil pourrait être mesuré par la totalité des contrats et des services numériques qui sont conclus à distance ou le nombre d'utilisateurs (par exemple, le nombre de comptes actifs pour les plates-formes sociales, le nombre de visiteurs des sites ou le nombre d'utilisateurs d'outils en ligne)⁹⁷. De plus, l'OCDE envisage aussi l'option d'imposer une retenue d'impôt sur certains paiements effectués par les résidents d'un pays à un prestataire étranger. Pour éviter que les consommateurs aient l'obligation d'effectuer cette retenue, il est envisagé que les institutions financières impliquées dans ces paiements se voient confier cette obligation⁹⁸.

Dans l'attente de changement législatif, il est tout à fait loisible pour une multinationale étrangère de s'assurer de ne pas avoir d'établissement stable en territoire canadien ou québécois en transférant son serveur dans un abri fiscal ou même sur un satellite. Non seulement cette pratique contribue à l'érosion de l'assiette fiscale tant du Québec que du Canada, mais elle cause également une compétition fiscale déloyale aux entreprises canadiennes. Si le Québec désire adapter la notion d'établissement stable pour tenir compte des réalités du commerce électronique, certaines règles fiscales devront être impérativement révisées.

⁹⁴ OCDE, *Les pays de l'OCDE conviennent de l'interprétation d'une condition essentielle pour l'imposition des bénéfices des entreprises étrangères de commerce électronique*, 9 janvier 2001, en ligne : <<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/lespaysdelocdeconviennentdelinterpretationduneconditionessentiellepourlimpositiondesbeneficesdesentreprisesetrangeresdecommerceelectronique.htm>>.

⁹⁵ Sous réserve d'apporter des modifications au paragraphe e, de l'article 488R1 RI.

⁹⁶ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, 2014, p. 144. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>>.

⁹⁷ *Id.*, p.145.

⁹⁸ *Id.*, p.146.

4.3.3. Taxes de vente⁹⁹

Les Canadiens sont de plus en plus des adeptes d'achat en ligne¹⁰⁰. Bien que les produits achetés en ligne soient pour la plupart des produits taxables et sujets aux droits de douane¹⁰¹, il est présentement possible d'acheter en ligne sans payer les taxes de vente applicables. En effet, plusieurs sites web transactionnels ne perçoivent pas les taxes de vente. De plus, il arrive souvent que des colis livrés au Canada ne soient pas inspectés par l'Agence des services frontaliers du Canada et, par conséquent, aucune taxe de vente n'est prélevée. Enfin, un acheteur peut aussi tromper l'inspection à la frontière en indiquant un prix inférieur à la réelle valeur du bien. Lorsque les taxes de vente n'ont pas été perçues, il revient à l'acheteur de les verser au moyen du formulaire de déclaration particulière (FP-505). Il semble que peu d'acheteurs remplissent volontairement ce formulaire et, par conséquent, des sommes considérables en taxes de vente ne sont pas perçues.

Afin de remédier à cette situation, il serait opportun d'examiner la possibilité d'exiger que les fournisseurs de services de paiements, tels que les institutions financières, les sociétés de cartes de crédit et PayPal, etc., agissent à titre de mandataires du gouvernement et soient tenus d'effectuer une retenue d'impôt et de percevoir les taxes de vente applicables. À cet effet, l'OCDE abonde dans le même sens et étudie cette solution¹⁰². Cette option évite d'exiger la retenue des taxes de vente aux consommateurs et uniformise les règles du jeu entre les entreprises étrangères et domestiques. Cependant, les institutions financières sont exclusivement de juridiction fédérale. Cependant, la plupart des institutions financières étant exclusivement de juridiction fédérale, l'intervention du gouvernement du Canada est essentielle dans la mesure où cette solution est adoptée. Il demeure néanmoins envisageable pour le gouvernement du Québec de soumettre ce point au Conseil de la fédération.

4.3.4. Conclusion

Le Québec, comme bien d'autres juridictions, accuse un retard en ce qui a trait au commerce électronique. Les lois actuelles ne sont pas adaptées à l'ère numérique. Il est crucial de s'attaquer de toute urgence à la modernisation des lois actuelles ainsi qu'aux processus de perception des impôts et des taxes. Il s'agit d'un projet ambitieux, mais la réalité actuelle en fait une question incontournable. Cette question complexe nécessitera sans contredit l'investissement de ressources. En revanche, ces rajustements permettront de mieux protéger les recettes fiscales. De plus, en uniformisant les règles fiscales, cela permettra de contrer la concurrence déloyale entre les entreprises étrangères et les entreprises domestiques.

⁹⁹ Bien que les taxes de vente ne fassent pas l'objet de la présente étude, il nous semble opportun d'en traiter sommairement dans le contexte particulier du commerce électronique.

¹⁰⁰ La firme de sondage Ipsos a révélé le 3 septembre dernier que 82 % des internautes canadiens ont effectué un achat en ligne en 2013 et qu'ils ont dépensé en moyenne 954 \$, en ligne : Ipsos <<http://www.ipsos-na.com/news-polls/pressrelease.aspx?id=6588>>.

¹⁰¹ Les droits de douane dépendent de la nature de l'achat et du pays où a été fabriqué l'objet acheté ainsi que des accords commerciaux passés par le Canada.

¹⁰² OECD, précité, note 96; *Id.*; Marwah Rizqy, *Shoppers Without Borders: A Digital Permanent Establishment as a Remedy to the Remote Definition of Permanent Establishmen*, à paraître.

4.4. Prix de transfert

En 2013, les pays membres de l'OCDE et le G20 ont joint leur force afin de travailler rapidement sur le plan d'action du BEPS. Ce plan vise à assurer que les bénéficiaires soient imposés là où les activités économiques générant des profits sont réalisées et où la valeur est créée¹⁰³. Parmi les 15 actions du BEPS, les actions 8, 9 et 10 portent sur les prix de transfert¹⁰⁴. L'intérêt grandissant des différents pays relativement aux questions de prix de transfert s'explique par leur volonté de protéger leur assiette fiscale. En effet, certaines entreprises formant une multinationale utilisent les prix de transfert dans le cadre de leurs activités transfrontalières afin de transférer leurs profits provenant d'un pays où le taux d'imposition est élevé vers un autre pays où le taux d'imposition est moins élevé. De plus, l'OCDE accorde une attention toute particulière aux prix de transfert impliquant des intangibles. Il est actuellement difficile de définir ce qui entre dans la définition d'intangible puisque la définition est soit trop étroite ou trop large¹⁰⁵. Il est important de bien circonscrire le débat entourant les intangibles, car les sommes en litige sont substantielles et dépassent les milliards de dollars dans certains cas¹⁰⁶.

Les règles de prix de transfert au Canada et au Québec reposent sur le principe de pleine concurrence. Ce principe édicté par l'OCDE est une norme internationale utilisée par les pays membres de l'OCDE, pour la fixation des prix de transfert par les entreprises et les administrations fiscales¹⁰⁷. Ce principe repose sur la prémisse que des sociétés étrangères qui n'ont aucun lien de dépendance lors de leurs opérations sont soumises aux mécanismes du marché et n'ont, par conséquent, aucune discrétion pour fixer leurs prix.

Par souci d'uniformisation des conséquences fiscales au Canada, le Québec a harmonisé sa législation des prix de transfert avec celle du fédéral¹⁰⁸. Ainsi, le 23 mai 2001, le projet de loi numéro 138 ayant pour objet principal d'harmoniser la législation fiscale du Québec avec celle du Canada était sanctionné et introduisait dans la LI les nouvelles règles sur les prix de transfert. La mise en place de ces nouvelles règles au Québec visait à introduire deux mesures principales. D'abord, ces dispositions permettent désormais à l'Agence Revenu Québec (ci-après « ARQ ») de redresser le revenu de tout contribuable qui effectue certaines opérations internationales avec une personne avec laquelle il a un lien de dépendance lorsque les modalités de ces opérations ne reflètent pas celles qu'auraient conclues des personnes sans lien de dépendance. Ensuite, ces règles prévoyaient l'imposition d'une pénalité lorsque le contribuable ne pouvait démontrer qu'il avait fait des efforts sérieux pour fixer des prix de transfert respectant le principe de pleine concurrence.

¹⁰³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, 2014, p. 3.

¹⁰⁴ OECD, précité, note 80, p. 20.

¹⁰⁵ OECD, précité, note 103, p. 28.

¹⁰⁶ IRS, « Accepts Settlement Offer in Largest Transfer Pricing Dispute », 11 septembre 2006, IR-2006-142; *Bausch & Lomb Incorporated and Consolidated Subsidiaries, petitioners-appellees, v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent-appellant*, 933 F.2d 1084 (1991).

¹⁰⁷ OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, OCDE, Paris, 2010, p. 33.

¹⁰⁸ B. Mandeville, *L'harmonisation des lois fiscales : asymétrie versus uniformisation - Partie I*, Fascicule ARC, 2002, en ligne : Ministère de la Justice <<http://www.justice.gc.ca/fra/pr-rp/sjc-csj/harmonization/mande/asym.html>>.

4.4.1. Assujettissement d'une entreprise québécoise ou étrangère aux règles de prix de transfert au Québec

Une société québécoise ou étrangère faisant affaire au Québec peut faire l'objet d'un redressement par l'ARQ dans certaines circonstances, advenant le cas où il y aurait une opération ou une série d'opérations entre la société et une personne non résidente du Canada avec laquelle la société a un lien de dépendance¹⁰⁹.

En effet, l'ARQ peut procéder au redressement des montants qui sont déterminés sans respecter les principes de pleine concurrence établis afin qu'ils correspondent à la valeur ou à la nature des opérations qui auraient été déterminées par des personnes sans lien de dépendance¹¹⁰. Cependant, un redressement visant la nature des opérations est applicable par l'ARQ seulement si l'opération ne respecte pas les principes de pleine concurrence et que l'ARQ démontre que l'opération n'a pas été conclue principalement pour des objets véritables, autres que l'obtention d'un avantage fiscal.

Il est important de souligner que l'Agence du revenu du Canada (ci-après l'« ARC ») offre aux contribuables le programme des arrangements préalables en matière de prix de transfert (ci-après « APP »). Ce programme permet de fixer à l'avance la méthode de prix de transfert devant être appliquée à de futures transactions entre parties liées. Bien que l'ARQ ne rend pas de décision anticipée en matière de prix de transfert et qu'elle ne soit pas liée par les APP entérinés par l'ARC, l'ARQ en respectera généralement les paramètres aux fins de l'établissement du revenu¹¹¹.

4.4.2. Pénalités

Entre 2001 et 2004, le Québec possédait une pénalité applicable aux prix de transfert en plus de la pénalité applicable au fédéral. L'ARQ a été confronté à plusieurs problèmes relativement à l'instauration de cette pénalité. En effet, un doute existait à savoir si cette pénalité serait applicable seulement à la proportion du revenu imposable au Québec ou si celle-ci prévoyait un ajustement pour tenir compte de la proportion des affaires exploitées dans les autres provinces et non au Québec. Dans le dernier cas, le contribuable québécois se voyait imposer une pénalité double (10 % au fédéral et 10 % au Québec) sur le redressement de prix de transfert effectué et ce peu importe la proportion de revenus gagnés au Québec. Dans une lettre d'interprétation¹¹², l'ARQ est venu préciser que cette anomalie dans l'imposition de la pénalité résulte d'une omission de la part du législateur et qu'une modification serait effectuée. Ainsi, la pénalité prévue à l'article 1082.5 LI serait donc ventilée en fonction de la proportion des affaires d'un contribuable. Cependant, cette modification n'a jamais eu lieu puisque dans le Budget 2003-2004, le MFQ est venu annoncer la suppression de cette pénalité additionnelle. Plusieurs représentations ont été effectuées par les contribuables afin d'abolir la pénalité sur les prix de

¹⁰⁹ Art. 1082.4 LI.

¹¹⁰ Art. 1082.4 LI et les art. 1079.9 à 1079.16 LI.

¹¹¹ Réponse à la question 6.10 de la Table ronde sur la fiscalité provinciale dans M. Roberge et al. « Table ronde sur la fiscalité provinciale » dans *Congrès 1999*, Association de planification fiscale et financière, 1999.

¹¹² Revenu Québec — Lettre d'interprétation, 01-0108009, « Prix de transfert — Pénalité », 22 février 2002.

transfert au Québec et le MFQ y a répondu favorablement afin de favoriser la neutralité interprovinciale¹¹³. Cependant, l'abolition de la disposition relative à la pénalité applicable aux prix de transfert prive l'ARQ d'un moyen de dissuasion quant à l'utilisation des prix de transfert par les contribuables québécois.

4.4.3. Documentation et renseignements à fournir

Documents étrangers

L'ARQ peut par une demande péremptoire exiger d'une personne des renseignements ou documents d'une société québécoise ou étrangère qui a un établissement au Québec afin de vérifier ses prix de transfert¹¹⁴. Le défaut de se conformer à une telle demande peut entraîner des pénalités pour le contribuable¹¹⁵. Cependant, l'ARQ ne peut obtenir que des renseignements ou documents domestiques¹¹⁶.

Contrairement à l'ARQ, l'ARC¹¹⁷ peut exiger d'une personne résidant au Canada ou d'une personne n'y résidant pas, mais y exploitant une entreprise, de fournir des renseignements ou documents étrangers. Il existe différentes pénalités qui sont associées au non-respect de cet article. Il n'existe actuellement aucune équivalence de cette disposition dans la LI. Ici, lorsqu'il est question de documents ou renseignements situés à l'étranger, cela comprend aussi bien des documents ou renseignements situés dans d'autres pays que le Canada, que des documents ou renseignements situés dans d'autres provinces canadiennes. Or, dans le cadre d'une vérification de prix de transfert, il est souvent nécessaire d'avoir accès à ces renseignements situés à l'étranger. Afin de faciliter le contrôle de conformité, il serait souhaitable que l'ARQ ait accès à ces renseignements soit par l'entremise de l'ARC ou par l'adoption d'une disposition similaire. De plus, l'art 233.1 LIR prévoit l'obligation pour toute personne qui réside au Canada ou qui ne réside pas au Canada, mais y exploitant une entreprise, de présenter, chaque année à la date d'échéance de production qui lui est applicable pour l'année, une déclaration de renseignements pour l'année concernant chaque personne non résidente avec laquelle il a eu un lien de dépendance au cours de l'année. Cette déclaration est présentée sur le formulaire T106 et contient les renseignements prescrits concernant les opérations à déclarer auxquelles le déclarant et la personne non résidente ont pris part au cours de l'année.

Au Québec, il n'existe aucune obligation similaire de fournir de tels renseignements pour une société québécoise ou une société étrangère qui a un établissement dans la province. L'absence d'une disposition similaire au Québec limite la portée de ses pouvoirs de vérification. Une disposition similaire octroierait à l'ARQ un outil de vérification supplémentaire. De plus, le

¹¹³ Québec, ministère des Finances, Budget 2003-2004, *Renseignements additionnels sur les mesures du budget*, (11 mars 2003), p. 106.

¹¹⁴ Art. 39 à 39.1 de la *Loi sur l'administration fiscale, L.R.Q., c.A-6.002 (ci-après « LAF »)*.

¹¹⁵ Art. 59, 61 et 62 LAF.

¹¹⁶ *Agence du revenu du Québec c. SAP Canada inc.* 2013 QCCQ 4206 et *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. Paquette-Gervais* 2007 QCCQ 5796.

¹¹⁷ Le par. 231.6(2) LIR précise que le ministre peut exiger d'un contribuable exploitant une entreprise au Canada la production de renseignements, documents ou registres étrangers.

Québec assiste depuis quelques années à une importante migration de sièges sociaux vers d'autres provinces, cette tendance rendra plus difficile l'accès à l'information pour l'ARQ¹¹⁸

Documentation ponctuelle

Le Québec ne possède pas d'articles qui obligent ses contribuables à maintenir une documentation à jour en matière de prix de transfert, et ce, contrairement au fédéral. Cependant, entre 2001 et 2004, le Québec possédait une telle législation. Effectivement, l'article 1082.7 qui prévoyait une obligation de documentation ponctuelle a été abrogé en 2004. Au fédéral, l'article 247(4) LIR, qui prévoit l'obligation pour un contribuable de maintenir une documentation en matière de prix de transfert, est un outil particulièrement efficace en matière de prix de transfert¹¹⁹. Cette disposition fait en sorte que les contribuables maintiennent à jour l'information afin de démontrer des prix reflétant une pleine concurrence. À défaut de respecter cette exigence légale, il y a un renversement du fardeau de la preuve et par conséquent il appartient au contribuable de démontrer qu'il a fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser les prix de transfert de pleine concurrence. De plus, des pénalités peuvent s'appliquer. L'exigence de documentation jumelée à la pénalité a plus d'une utilité. Elle sert à la conservation d'information à jour, a un effet coercitif et peut aussi servir d'effet de levier dans les ententes à l'amiable quant au renversement du fardeau de la preuve et aux pénalités. Au Québec, l'absence d'une disposition similaire limite les moyens disponibles lors des vérifications, négociations et poursuites en matière de prix de transfert.

Recommandations de l'OCDE

Afin de mieux contrer les prix de transfert ne respectant pas les principes de pleine concurrence, l'accès à l'information est crucial. Toutefois, il est difficile pour une autorité fiscale d'avoir accès à l'information détenue par une autre juridiction. L'OCDE propose alors une approche à trois niveaux. Une multinationale devra fournir à l'autorité fiscale les documents suivants :

- un fichier maître;
- un rapport des activités dans le pays ou la juridiction concernés; et
- un rapport pays par pays pour ces autres activités internationales¹²⁰.

Cette approche donnera accès aux gouvernements à des renseignements sur l'allocation globale des bénéfices, l'activité économique et les impôts des entreprises multinationales¹²¹. Il est fort probable que le Canada entérinera les recommandations émises par l'OCDE¹²².

¹¹⁸ Institut Fraser, *Les mesures anti-entreprises nuisent au monde des affaires montréalais*, printemps 2013, p. 51.

¹¹⁹ Latulippe, Lyne et Gilles N. Larin, « Les règles en matière de documentation des prix de transfert au Canada et à l'étranger : pire que le cube de Rubik », *Revue de planification fiscale et financière*, vol. 33, no 1, 2013.

¹²⁰ KPMG, *L'OCDE cible les prix de transfert, l'utilisation abusive de conventions fiscales et les montages hybrides*, FlashImpôt Canada no 2014-42, 16 septembre 2014.

¹²¹ OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, p. 4.

¹²² Le Canada a déjà exprimé son intention de tenir compte des recommandations de l'OCDE à l'égard d'autres mesures. Québec, ministère des Finances, Budget 2014-2015, *Le plan budgétaire 2014-2015*, (février 2014), p. 16, en ligne : <<http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/2014-2015/fr/documents/Planbudgetaire.pdf>>.

4.4.4. Cotisation et délai de prescription

La période normale de nouvelle cotisation pendant laquelle l'ARQ peut effectuer des vérifications fiscales est de quatre ans à compter de la date d'envoi par la poste de l'avis de cotisation pour les sociétés autres que les sociétés privées sous contrôle canadien et de trois ans dans les autres cas¹²³. Dans le cadre d'opérations avec des personnes non résidentes avec lesquelles le contribuable a un lien de dépendance, la période normale de nouvelle cotisation est prolongée de trois ans¹²⁴. Ainsi, la période de nouvelle cotisation dans le cas des sociétés autres que des sociétés privées sous contrôle canadien passe de quatre ans à sept ans et dans les autres cas de trois ans à six ans. Il n'existe aucune limite à la période normale de nouvelle cotisation lorsque le contribuable a fait une fausse représentation des faits ou lorsqu'il a présenté une renonciation au ministre, selon le formulaire prescrit, au cours de la période normale de nouvelle cotisation applicable pour l'année¹²⁵.

Par ailleurs, l'ARQ dispose d'un délai supplémentaire d'une année après une nouvelle cotisation fédérale pour cotiser à son tour¹²⁶. Toutefois, certaines conventions fiscales signées par le Canada prévoient des délais raccourcis par rapport à ceux prévus dans la LIR¹²⁷. Bien que le Québec ne soit pas formellement lié par les conventions fiscales signées par le fédéral, dans les faits, il semblerait que le Québec respecte dans une certaine mesure ces conventions¹²⁸.

4.4.5. Conclusion

Les vérifications au niveau fédéral semblent plus coordonnées et centralisées que les vérifications au niveau provincial. En pratique, il semblerait que les vérifications provinciales sont sporadiques et que, lorsque l'ARQ procéderait au redressement des prix de transfert d'une société, ce serait pour tenir compte des nouvelles cotisations de l'ARC¹²⁹. De plus, il n'existe pas de causes rendues par les tribunaux québécois qui traitent de l'application des règles québécoises de prix de transfert et qui permettraient de déterminer l'étendue de ces règles. En matière de prix de transfert, les montants mis en jeu sont très souvent substantiels. Pour mener à terme un redressement, l'information et l'expertise sont des éléments primordiaux, voire déterminants. Bien que l'ARC partage avec l'ARQ le nouvel avis de cotisation émis à une entreprise, il n'en demeure pas moins que l'ARQ aurait avantage à colliger l'information pouvant servir de preuve en cas de litige, soit par l'entremise de l'ARC ou directement du contribuable. Il est donc

¹²³ Par. 1010(2) LI.

¹²⁴ Al. 1010(2)a.1) LI.

¹²⁵ Al. 1010(2)b) LI.

¹²⁶ Art. 1010.0.2 LI.

¹²⁷ À titre d'exemple, voir le par. 9(3) des conventions fiscales avec l'Irlande, l'Afrique du Sud ou l'Algérie. Ce paragraphe limite la période pendant laquelle un redressement est possible à 5 ou 6 ans après la fin de la période imposable concernée malgré le sous-alinéa 152(4)b)iii) LIR pour les fins fédérales et l'article 1010.0.2 LI dans la mesure où le Québec reconnaît les conventions fiscales signées par le Canada.

¹²⁸ Jean-Pierre DesRosiers, « Fiscalité interprovinciale – Impôt sur le revenu », *Congrès 1997*, Association de planification fiscale et financière, 1997. Voir aussi la section 3.3 *Conventions fiscales*.

¹²⁹ Mario Lussier, « Vérifications, Oppositions et appels en matière de prix de transfert » *Congrès*, Association de planification fiscale et financière.

essentiel que le gouvernement du Québec s'attarde sur cet enjeu et évalue la possibilité de se doter de moyens additionnels, le cas échéant.

4.5. Évitement et planification fiscale interprovinciale et internationale

Les planifications fiscales abusives (ci-après « PFA ») préoccupent tant le gouvernement fédéral¹³⁰ que le gouvernement du Québec¹³¹. L'aspect le plus problématique en cette matière est l'identification des planifications abusives dans un premier temps, encore plus dans un contexte international. Toutefois, même lorsqu'elles sont détectées, l'application des mécanismes de contrôle pour mettre fin à ces planifications demeure complexe et nécessite du temps et des ressources. Comme le note le rapport du vérificateur général du Canada de 2014, des planifications peuvent être connues depuis plus d'une décennie sans que les administrations fiscales réussissent à les contrôler ou que des mesures spécifiques soient adoptées pour y mettre fin. Le vérificateur général note, à titre d'exemple, la planification d'assurance à l'étranger qui a entraîné des pertes fiscales de 9,8 milliards \$ pour le gouvernement fédéral. Le gouvernement tente d'invoquer la règle générale anti-évitement (ci-après « RGAÉ ») pour contrer ces planifications, mais étant donné l'incertitude à cet égard une modification législative a finalement été proposée en 2014 pour mettre fin à ce stratagème qui était pourtant connu depuis au moins l'an 2000.

Le gouvernement du Québec est très proactif en matière de contrôle des planifications fiscales agressives. Alors qu'il s'intéressait déjà à certaines structures interprovinciales dès la fin des années 1990, il a annoncé, en 2009, la mise en place d'une stratégie plus formelle afin de contrer les PFA¹³². La stratégie comprend la mise en place d'outils pour le contrôle de la conformité, dont les divulgations préventives et obligatoires, les demandes de renseignements pour les fiducies et la prolongation du délai de prescription dans certaines circonstances.

En raison de cette implication active du gouvernement du Québec, des planifications interprovinciales ont été identifiées par les autorités fiscales comme étant abusives et plusieurs ont été contrecarrées ou ont été freinées par des modifications législatives¹³³. Les effectifs dédiés aux planifications fiscales agressives ont permis de récupérer 34 dollars par dollar investi en 2012-2013 et 32 dollars par dollar investi en 2013-2014¹³⁴.

¹³⁰ Vérificateur général du Canada, *Rapport du vérificateur général du Canada*, printemps 2014, Chapitre 3 : La planification fiscale abusive.

¹³¹ Québec, Ministère des finances, Document de consultation, « Les planifications fiscales aggressive », janvier 2009.

¹³² *Ib.*

¹³³ À titre d'exemple, des modifications législatives ont mis fin aux planifications dites de *Québec Shuffles* et de *Truffles*. Art. 1079.8.1 à 1079.9.1 LI. La création de l'Agence du revenu du Québec avait entre autres pour but de fournir les outils à l'organisation pour récupérer les pertes fiscales : Québec, ministère des Finances, Communiqué de presse, « Intensification de la lutte contre l'évasion fiscale et création d'une Agence autonome et imputable », 30 mars 2010.

¹³⁴ En 2012-2013, un investissement de 2,2 millions de dollars en effectifs dédiés aux PFA a permis de récupérer 75,8 millions de dollars et un investissement de 2,8 millions de dollars en 2013-2014 a permis de récupérer 88,3M\$, voir Québec, Assemblée nationale, Commission des finances publiques, « Revenu Québec. Réponses aux demandes de renseignements particuliers de l'opposition officielle. Étude des crédits 2013-2014 »,

4.5.1. PFA interprovinciales

Bien que la stratégie du gouvernement du Québec a mené à des modifications au marché des planifications fiscales interprovinciales, certains contribuables peuvent tout de même continuer d'avoir recours à de telles planifications pour déplacer ou éliminer l'impôt provincial. De façon particulière, dans la mesure où d'autres provinces ont des taux d'impôt corporatif inférieurs à ceux du Québec¹³⁵, il pourrait être avantageux pour les contribuables de développer des stratégies interprovinciales qui leur permettraient de réduire leur charge fiscale globale par le transfert de bénéfices dans d'autres provinces. Il s'agit en quelque sorte d'un problème de prix de transfert dans un contexte interprovincial auquel l'article 1083.4 LI ne s'applique pas. À titre d'exemple, le groupe corporatif peut concentrer les dettes du groupe dans les sociétés situées dans les provinces ayant un taux d'impôt plus élevé, permettant une déduction des intérêts dans ces juridictions. Des frais de gestion peuvent aussi être payés par certaines sociétés également en faveur d'autres sociétés situées dans des juridictions plus favorables. De plus, le prix des transactions dans le groupe pourrait être fixé en fonction de réduire la charge fiscale totale du groupe¹³⁶. Pour contrer efficacement ce type de planification, la coopération entre les provinces est toutefois essentielle compte tenu du déplacement de l'assiette fiscale d'une province à l'autre. Les possibilités d'élaborer une solution unilatéralement sont limitées puisque cela risquerait d'entraîner une double imposition.

La règle générale anti-évitement (RGAÉ) provinciale peut être utilisée pour contrer les PFA interprovinciales suivant la décision dans l'affaire *OGT holdings*¹³⁷. Toutefois, d'autres décisions ailleurs au Canada¹³⁸ et certaines critiques¹³⁹ peuvent permettre de douter que la règle générale anti-évitement soit un outil suffisant dans tous les cas de planification interprovinciale.

4.5.2. PFA internationales

À notre connaissance, les efforts du gouvernement du Québec en matière de contrôle des PFA ne comprennent pas une approche ciblant les PFA internationales. En effet, le document de consultation sur les PFA mentionne que « [L]a lutte contre les PFA internationales relève principalement des autorités fiscales fédérales, qui disposent des ententes et des traités fiscaux internationaux nécessaires à cette activité. Par conséquent, le rôle de l'administration fiscale

19 février 2013; Québec, Assemblée nationale, Commission des finances publiques, « Revenu Québec. Réponses aux demandes de renseignements particuliers de l'opposition officielle. Étude des crédits budgétaires 2014-2015 », 3 juillet 2014.

¹³⁵ Soulignons qu'en 2014, seulement 3 provinces ont un taux d'impôt corporatif (général) un peu moindre que celui du Québec, soit l'Ontario, la Colombie-Britannique et l'Alberta. *Idem*, note 1.

¹³⁶ L'article 420 LI pourrait dans certaines circonstances permettre de refuser la déduction de dépenses qui ne seraient pas raisonnables.

¹³⁷ *OGT Holdings Inc. c. SMRQ*, 2009 QCCA 191.

¹³⁸ *Canada Safeway Limited v. Alberta*, 2012 ABCA 232; *Husky Energy Inc. v. Alberta*, 2012 ABCA 23. La cour suprême a refusé d'accorder une autorisation de pourvoi dans ces deux affaires : Cour suprême du Canada, Renseignements sur les dossiers de la Cour – Registre, *Sa Majesté la Reine du chef de l'Alberta c. Husky Energy Inc.*, 7 mars 2013, Dossier 34999; Cour suprême du Canada – Registre, *Sa Majesté la Reine du chef de l'Alberta c. Canada Safeway Limited*, 7 mars 2013, Dossier 35003.

¹³⁹ Gravel, Hugo, « L'affaire *OGT holdings ltd.c. SMRQ* : quand les tribunaux évitent la question », *Revue de planification fiscale et financière*, vol. 29, no 2, 2009, p. 389.

québécoise à cet égard consiste surtout à partager son expertise avec l'administration fiscale fédérale et à collaborer avec celle-ci, notamment par la fourniture de données relevant de ses compétences »¹⁴⁰. Étant donné la croissance des activités et des planifications internationales, cette implication semble insuffisante. D'une part, le gouvernement fédéral n'a pas d'engagement à procéder à des vérifications au Québec selon une certaine proportion de l'ensemble des vérifications au Canada. L'ARC élabore sa stratégie de vérification selon ses propres critères et peut donc cibler les vérifications de PFA sur des questions qui ne touchent pas ou peu le Québec. Par ailleurs, le gouvernement fédéral peut aussi choisir d'investir des ressources ailleurs ou tout simplement de déployer moins de ressources en vérification internationale dans le cadre d'un réaligement des ressources. Dans ces circonstances, le développement d'une expertise en matière internationale au sein de l'administration fiscale québécoise est restreint par la perception que le gouvernement fédéral est responsable de la fiscalité internationale, ce qui limite d'autant la possibilité d'identifier des problèmes de fiscalité internationale et d'intervenir.

Quant à l'application de la RGAÉ fédérale pour contrer les PFA internationales, elle s'est avérée insuffisante, particulièrement en ce qui concerne le chalandage fiscal. Les planifications de chalandage fiscal sont utilisées entre autres pour contourner l'application de retenues à la source au fédéral sur le versement de dividendes, intérêts ou redevances à des non-résidents. Ce type de retenue à la source n'existe pas actuellement au Québec. Par contre, les planifications de chalandage fiscal peuvent également être élaborées pour contourner l'application des règles concernant l'imposition du gain en capital¹⁴¹. Dans ces circonstances, l'élaboration de planification fiscale visant à disqualifier des biens, qui seraient autrement des biens canadiens (ou québécois) imposables générant un gain en capital imposé au Canada (ou au Québec), peut ainsi avoir pour incidence de réduire l'assiette fiscale du Québec. L'OCDE a analysé le chalandage fiscal dans le cadre du projet BEPS et a publié des recommandations à ce sujet¹⁴². Que ce soit pour contrer le chalandage fiscal ou d'autres planifications fiscales internationales, le Québec doit s'assurer d'avoir les outils nécessaires soit pour identifier ces planifications, soit pour les contrer dans le cadre d'une vérification ou de façon législative par des mesures anti-évitement ou soit pour être informé des cotisations effectuées par le Canada refusant ces planifications.

4.6. Autres aspects administratifs

4.6.1. Équité administrative et ressources

Afin de protéger l'intégrité du régime fiscal, le gouvernement du Québec doit assurer la conformité aux dispositions de la loi. Par ailleurs, l'équité administrative est un principe fondamental de la fiscalité, il signifie que l'administration fiscale doit contrôler l'application des règles fiscales de la même façon pour tous afin d'empêcher les comportements non conformes et de contrer les planifications fiscales abusives. À cet égard, ne pas contrôler l'application des

¹⁴⁰ Québec, ministère des Finances, précité, note 131, p. 5.

¹⁴¹ *MIL (Investments) SA v. The Queen*, 2006 TCC 460.

¹⁴² OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 2014. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264219120-en>>. Pour un parallèle avec les propositions sous étude au Canada pour contrer le chalandage fiscal, voir KPMG, précité note 120.

règles de fiscalité internationale crée des inégalités face à l'application de la loi entre les contribuables. Il demeure essentiel pour une administration fiscale d'élaborer une stratégie de contrôle de l'application de la loi dans son ensemble et cela ne signifie pas qu'elle puisse contrôler directement l'application de chacune des règles fiscales de façon précise. Cependant, exclure de cette stratégie tout un champ de fiscalité, tel que la fiscalité internationale, est préoccupant du point de vue de l'équité administrative et de la protection de l'intégrité du régime fiscal.

Le coût des ressources à investir dans les différentes activités de l'administration fiscale ne doit pas systématiquement empêcher de développer ces activités. En effet, certaines expériences récentes démontrent que des investissements, même considérables, peuvent permettre de récupérer des recettes fiscales allant bien au-delà du coût de l'investissement. À titre d'exemple, notons l'implantation du module d'enregistrement des ventes (ci-après « MEV »). La mise en place du système MEV a été onéreuse. Au cours de l'année 2012-2013, le système a généré 252 millions de dollars et a engendré des pénalités totalisant 4 818 450 \$¹⁴³. Depuis l'implantation du système MEV en 2011, l'évasion fiscale dans le secteur de la restauration a connu une baisse de plus de 400 millions de dollars¹⁴⁴. Ce parallèle démontre l'importance d'investir dans les outils et l'expertise afin de protéger l'assise fiscale, tout en assurant une saine concurrence dans un secteur d'activités¹⁴⁵.

De plus, l'OCDE prône le développement d'une relation améliorée entre les administrations fiscales, les contribuables et leurs représentants. À cet effet, l'OCDE énumère des points essentiels à cette coopération. Cela implique pour les administrations fiscales « de disposer de connaissances solides des réalités commerciales et d'appliquer les principes d'impartialité, de proportionnalité, d'ouverture et de réactivité » et pour les contribuables « de communiquer les renseignements nécessaires et de faire preuve de transparence lors de leurs interactions avec les administrations »¹⁴⁶.

Il est important de considérer les bénéfices et les coûts d'une main-d'œuvre compétente dédiée aux questions de fiscalité internationale pour l'administration fiscale du Québec. L'augmentation du nombre de vérifications risque d'entraîner un nombre accru de litiges. Il faut donc prévoir les ressources nécessaires pour mener à terme les litiges sans causer d'engorgement dans le système judiciaire et des délais excessifs pouvant entraîner des pertes fiscales¹⁴⁷. Comme le note l'OCDE, il est important d'investir pour protéger l'assise fiscale¹⁴⁸. Du côté fédéral, le vérificateur général signalait en 2001 que l'ARC ne disposait pas d'une méthode efficace pour évaluer les risques en matière internationale. En 2007 cependant, plusieurs améliorations ont été notées,

¹⁴³ Québec, Agence du revenu du Québec, *Rapport annuel de gestion 2012-2013*, (7 mars 2014), p. 63, en ligne : <[http://www.revenuquebec.ca/documents/fr/publications/adm/ADM-500\(2013-12\).pdf](http://www.revenuquebec.ca/documents/fr/publications/adm/ADM-500(2013-12).pdf)>.

¹⁴⁴ Québec, ministère des Finances, précité, note 122, p.16.

¹⁴⁵ *Ibid.*

¹⁴⁶ OCDE, *Étude du rôle des intermédiaires fiscaux*, 2008, p. 43, en ligne : <<http://www.oecd.org/fr/royaumeuni/40233505.pdf>>.

¹⁴⁷ Dans la décision *Agence du revenu du Québec c. Khoury*, 2013 QCCQ 4486, portant sur la fraude fiscale, la cour a ordonné un arrêt de procédure considérant qu'un délai institutionnel de 51 mois violait les droits constitutionnels des accusés. Dans le plan budgétaire de 2014-2015, Finances Québec a estimé les pertes découlant de cette décision entre 30 à 60 millions de dollars, en ligne : <<http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/2014-2015a/fr/documents/Planbudgetaire.pdf>>.

¹⁴⁸ OECD, précité, note 27.

telles que les changements organisationnels, dont la création d'un secteur international et des grandes entreprises (SIGE) qui permet le développement d'une expertise, l'obtention de plus de renseignements sur les activités internationales, l'élaboration de vérifications mieux ciblées sur les questions internationales et des modifications législatives. Depuis sa création, des recettes fiscales de plus de 5 milliards de dollars ont été récupérées annuellement¹⁴⁹.

L'investissement dans le développement et le maintien de l'expertise en fiscalité internationale dans les administrations fiscales est incontournable étant donné l'ampleur des activités internationales. En plus d'assurer la conformité, de contrôler les planifications agressives et certainement de récupérer des recettes fiscales, une administration fiscale détenant les connaissances et les compétences requises facilite les échanges avec les contribuables et ainsi améliore le service à la clientèle.

4.6.2. Accès à l'information

L'un des défis majeurs des administrations fiscales est de s'assurer d'avoir accès aux renseignements pertinents de la part des contribuables en temps opportun pour assurer la conformité aux règles fiscales. Tel qu'il a été discuté à la section 4.4.3, il est difficile pour l'ARQ d'accéder aux documents situés à l'étranger d'une société. Par conséquent, cela restreint considérablement les pouvoirs de vérification en matière de fiscalité internationale.

4.6.2.1. Règles de divulgation

Les règles de divulgation instaurées au Québec en 2009 visent toutes les planifications fiscales abusives, qu'elles soient nationales, interprovinciales ou internationales¹⁵⁰. Il y a lieu pour le gouvernement de s'assurer que toute l'information qui devrait être soumise le soit en temps opportun et que cette information soit traitée par l'administration fiscale de façon efficace. Dans les faits, les données concernant le nombre et le contenu des divulgations préventives ou obligatoires effectuées auprès de l'ARQ ne sont pas disponibles¹⁵¹. La comparaison avec d'autres régimes de divulgation démontre que l'évaluation de l'efficacité des règles peut permettre d'identifier des problèmes et de raffiner les règles. À cet effet, l'efficacité des règles de divulgation instaurées au Royaume-Uni en 2004 est régulièrement analysée et des ajustements y sont apportés pour améliorer le fonctionnement et s'assurer que les divulgations requises sont

¹⁴⁹ Notons toutefois que le gouvernement fédéral a annoncé en 2014 une réorganisation du personnel au niveau de certaines divisions qui entrainera des coupures de 50 postes de gestionnaires dans la section de la fiscalité internationale et des planifications fiscales agressives. Curry, Bill, « CRA to cut managers, fold tax-evasion units, memo shows », *The Globe and Mail*, Friday, 19 septembre 2014, en ligne : <http://www.theglobeandmail.com/news/politics/cra-to-cut-managers-fold-tax-evasion-units-memo-shows/article20704948/>. Le gouvernement du Québec devrait évaluer l'impact de cette restructuration sur l'administration fiscale correspondante au Québec.

¹⁵⁰ Pour une analyse de ces dispositions, voir Gilles N. Larin, « Renoir ou Riopelle? Impressions sur les règles de divulgation et leur avenir », *Canadian Tax Journal / Revue fiscale canadienne* (2013) 61 (supp.), 195-208, Association de planification fiscale et financière, 2013.

¹⁵¹ L'ARQ juge qu'il n'est pas utile de divulguer le nombre de divulgations préventives reçues, voir « Table ronde sur la fiscalité provinciale » dans Congrès 2013, Association de planification fiscale et financière, 2013, no 22.

effectuées. Le Royaume-Uni a noté un changement dans la structure du marché des planifications fiscales, mais pas nécessairement une diminution des planifications fiscales¹⁵².

Au Québec, il serait utile de savoir si le nombre de divulgations est plus ou moins important que ce qui était attendu. Advenant que le nombre de divulgations soit moins important que prévu, il serait pertinent de se questionner sur les conditions qui nuisent à l'efficacité des mesures. Les conséquences de ne pas faire une divulgation préventive au Québec, soit la pénalité et la prolongation du délai de prescription, dépendent de l'application de la RGAÉ. Étant donné que cette application est plutôt incertaine et que les contribuables effectuent une analyse du coût « potentiel » contre bénéfice pour déterminer s'ils vont aller de l'avant avec une planification, la décision de divulguer la transaction pourrait être prise sur les mêmes bases. Par ailleurs, si l'administration fiscale est aux prises avec une quantité d'information qu'elle ne peut pas traiter en raison d'un manque de temps ou de ressources, il y a également lieu de revoir le processus ou l'attribution des ressources. La qualité de l'information obtenue est tributaire du développement d'une stratégie efficace pour contrer les planifications fiscales abusives.

4.6.2.2. *Informations requises pour le contrôle de l'évasion ou de l'évitement fiscal*

Afin de contrôler l'application des règles de fiscalité internationale, il est primordial pour les autorités fiscales d'avoir accès à l'information pertinente des activités à l'étranger des sociétés qui sont imposables au Québec et des activités des étrangers au Québec. Le Canada possède des ententes par des conventions fiscales ou encore par les AÉRF pour obtenir certaines informations auprès de ses partenaires. Toutefois, ces ententes ne prévoient pas d'échange continu de renseignements fiscaux. En effet, conformément aux commentaires de l'article 5 du Modèle de l'OCDE, il appert que l'accord d'échange de renseignements à des fins fiscales conclu entre états contractants s'applique uniquement à l'échange de renseignements sur demande et ne s'applique pas aux échanges de renseignements automatiques ou spontanés¹⁵³. Ces commentaires indiquent toutefois que les états contractants envisageront peut-être d'élargir leur coopération aux échanges automatiques.

Les bénéfices de ces arrangements pour le gouvernement du Québec sont d'autant plus limités. L'article 8 du Modèle de l'OCDE définit le caractère confidentiel de l'information obtenue en vertu d'un AÉRF et limite le partage de cette information aux personnes ou autorités relevant de la compétence de la partie contractante visée par l'AÉRF. À cet effet, des auteurs ont noté que seulement certains traités fiscaux du Canada, par exemple la Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune¹⁵⁴, permettent

¹⁵² Pour des statistiques, HM Revenue and Customs, Disclosures Statistics en ligne : <http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/avoidance-disclosure-statistics.htm>. Pour une analyse des mesures : [HM Revenue and Customs, Strengthening the Tax Avoidance Disclosure Regimes, Consultation document, 31 July 2014, en ligne :](#)

¹⁵³ OCDE, précité, note 65.

¹⁵⁴ Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, 26 septembre 1980 (telle que modifiée par les Protocoles subséquents).

expressément le partage d'information aux autorités fiscales administrant les impôts non visés par le traité fiscal en question, ce qui comprendrait les autorités fiscales des provinces¹⁵⁵.

Cependant, l'article traitant de la confidentialité dans la majorité des AÉRF signés par le Canada précise que les renseignements doivent être utilisés pour les fins des « impôts applicables sur le territoire [d'une] partie »¹⁵⁶, et non pas les « impôts visés par le présent Accord », tel qu'il est prévu par le Modèle de l'OCDE¹⁵⁷. Par conséquent, il semble que les renseignements obtenus par l'ARC en vertu d'un AÉRF peuvent être partagés avec les autorités fiscales provinciales, par exemple avec l'ARQ. Selon l'information obtenue, il est impossible de statuer sur l'utilité réelle de ces ententes pour le Québec afin d'obtenir des renseignements de l'étranger par l'entremise du gouvernement fédéral. Il semble que selon *l'Entente concernant l'échange de renseignements en matière d'impôts et autres droits* entre l'ARC et Revenu Québec, les renseignements obtenus dans le cadre de l'application des conventions fiscales peuvent être communiqués sur demande à Revenu Québec. Toutefois, les renseignements découlant des AÉRF ne sont pas prévus dans cette entente.

4.6.2.3. Déclarations concernant les biens étrangers et les sociétés étrangères affiliées

La Loi de l'impôt sur le revenu prévoit diverses dispositions quant à l'exigence de produire annuellement une déclaration de renseignements internationaux. La première déclaration exigée concerne les biens étrangers. Conformément à la LIR¹⁵⁸, les contribuables résidant au Canada doivent produire le formulaire T1135 dès que le coût total de tous leurs biens étrangers déterminés s'élève à plus de 100 000 \$. Ces biens incluent notamment les fonds déposés à l'étranger, un bien corporel situé à l'étranger, l'action du capital-actions d'une société non résidente et la dette dont est débitrice une personne non résidente. La seconde déclaration a trait aux sociétés étrangères affiliées. Un contribuable résident au Canada doit indiquer, sur le formulaire T1134¹⁵⁹, les renseignements requis relativement à chacune de ses sociétés étrangères affiliées au cours de l'année¹⁶⁰.

Il n'y a pas d'obligation correspondante aux fins de la LI au Québec. Cependant, de tels renseignements semblent nécessaires aux fins de l'application et de l'administration de la LI. En l'occurrence, une harmonisation aux articles 233.3 et 233.4 LIR. serait bénéfique puisqu'elle permettrait à l'ARQ d'obtenir en temps opportun des renseignements nécessaires à l'application

¹⁵⁵ Diksic, Nikson et Jeffrey Shafer. « Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities – Canadian Report » dans IFA congress Copenhagen 2013, Cahiers de droit fiscal international 155, 2013, 98B.

¹⁵⁶ Voir notamment les accords d'échange de renseignements fiscaux signés par le Canada avec les états suivants : Anguilla, Aruba, les Antilles néerlandaises, les Bahamas, le Bahreïn, le Costa Rica, la Dominique, les îles Caïmans, le Liechtenstein, Saint-Kitts-et-Nevis, Saint-Vincent-et-les Grenadines, Sainte-Lucie, l'Uruguay ainsi que le Brunéi.

¹⁵⁷ OCDE, précité, note 65.

¹⁵⁸ Par. 233.3(3) LIR.

¹⁵⁹ ARC, Formulaire T1134, « Déclaration de renseignements sur les sociétés étrangères affiliées contrôlées et non contrôlées ».

¹⁶⁰ Par. 233.4(1) LIR. Ces renseignements incluent notamment la structure corporative, l'adresse de la SÉA ou de la SÉAC, les états financiers de la SÉAC, l'information sur le revenu ainsi que le RÉATB, les dividendes payés ainsi que le solde des comptes de surplus.

des lois fiscales québécoises. L'information pourrait être obtenue sur les mêmes formulaires que ceux du fédéral, ce qui aurait l'avantage de rendre disponible pour l'administration fiscale québécoise l'information sur les biens étrangers et sur les sociétés étrangères affiliées aux fins de vérification, tout en n'alourdissant point le fardeau administratif des contribuables québécois qui préparent déjà cette information dans le cadre de l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu.

4.6.2.4. *Échange de renseignements avec le gouvernement fédéral*

Dans un contexte de ressource limitée en fiscalité internationale, il est primordial pour l'ARQ de s'assurer d'un échange régulier de renseignements le plus complet possible avec l'ARC tant au niveau des informations obtenues par les divulgations, des planifications ciblées et vérifiées de même que des cotisations émises¹⁶¹. L'*Entente concernant l'échange de renseignements en matière d'impôts et autres droits* entre l'ARC et Revenu Québec prévoit l'échange de certains renseignements, soit selon une fréquence déterminée, par exemple sur une base mensuelle pour les formulaires expliquant les changements apportés aux cotisations ou sur demande tel que pour les règlements hors cours. En matière de fiscalité internationale, les formulaires T106 (Prix de transfert) et les formulaires T1135 (Bilan de vérification du revenu étranger) sont communiqués à Revenu Québec sur une base annuelle. Les décisions en matière de RGAÉ ou de PFA quant à elles ne sont communiquées qu'au besoin. La communication des formulaires concernant les informations des sociétés étrangères affiliées (T1134) n'est pas prévue spécifiquement, toutefois l'entente prévoit des modalités pour faire des demandes de renseignements qui ne sont pas visés spécifiquement dans l'entente. Il semble donc que le cadre soit en place pour permettre un échange de renseignements cependant plusieurs documents essentiels au soutien du dossier peuvent être communiqués uniquement sur demande. Par ailleurs, nous ne sommes pas en mesure de statuer sur la fréquence du recours à ces demandes de renseignements par Revenu Québec ni sur l'utilisation de l'information recueillie en matière de fiscalité internationale¹⁶².

¹⁶¹ En 2011-2012, le traitement des échanges de renseignements (avis de cotisation) avec l'ARC a permis une récupération fiscale de 509,3 M\$ et 333,3 M\$ en 2012-2013, Québec, précité, note 134.

¹⁶² Agathe Simard, « La lutte contre les planifications fiscales agressive au Québec », *Revue de planification fiscale et financière*, vol. 34, no 2, 2014.

5. LIMITES ET PISTES DE RÉFLEXION

Limites

La fiscalité internationale étant un sujet vaste et complexe, une analyse complète et exhaustive est hors de la portée de cette étude. Nous avons toutefois tenté d'identifier des éléments de réflexion pertinents pour le Québec étant donné la nécessité de considérer les aspects internationaux pour assurer l'intégrité du régime d'impôt québécois.

L'étude ne s'est pas penchée sur la question des fiducies étrangères ni des sociétés de personnes dans un contexte international. Il nous semble toutefois important de poursuivre les travaux pour surveiller l'utilisation de ces entités dans le cadre de planifications fiscales internationales et d'évaluer la pertinence des règles actuelles et de l'harmonisation aux règles fédérales pour contrer les stratagèmes abusifs.

L'information disponible sur la gestion des questions de fiscalité internationale par l'administration fiscale étant limitée, l'étude se contente de soulever la nécessité de contrer l'asymétrie de l'information, en se dotant d'outils pour obtenir plus de renseignements concernant les transactions et activités internationales. Par ailleurs, la disponibilité de ressources pour traiter l'information ainsi obtenue est une variable inconnue, nous ne pouvons que réitérer la nécessité de consacrer des ressources pour faire face aux enjeux de fiscalité internationale.

Finalement, plusieurs contraintes peuvent empêcher une juridiction d'agir de façon unilatérale en matière de fiscalité internationale. Toutefois, reconnaître cet état de fait ne signifie pas qu'il est impossible pour le Québec de contribuer à faire évoluer ces règles.

Pistes de réflexion

Les pistes de réflexion offertes dans cette étude mettent l'accent sur certains éléments à prendre en considération lors de l'élaboration et de l'administration des règles de fiscalité interprovinciale et internationale au Québec. Certaines pistes de réflexion ont été exprimées tout au long de la présente étude, il s'agit donc ici de broser un tableau général de celles-ci. Nous référons le lecteur au texte des différentes sections pour plus de détails sur chacune des pistes de réflexion dans son contexte.

Dans un premier temps, en l'absence d'une entente-cadre avec le fédéral lui déléguant l'administration des règles fiscales internationales, d'autres moyens devraient être envisagés par le Québec pour améliorer le contrôle des règles de fiscalité internationale, dont notamment :

- une entente interprovinciale et fédérale de mise en commun de l'expertise; et/ou
- un investissement dans des ressources additionnelles pour accroître l'expertise.

En se dotant de moyens additionnels, le Québec encadrerait davantage le contrôle de la conformité à ces règles pour protéger l'assiette fiscale, l'intégrité du régime et améliorer le

service client. L'expertise est d'ailleurs essentielle aussi pour faire face au défi que représentent les planifications fiscales internationales.

Dans un deuxième temps, l'information étant primordiale pour l'administration fiscale, et particulièrement en fiscalité internationale, le gouvernement du Québec devrait considérer

- 1) Le maintien et la bonification de l'échange d'information pertinente avec le gouvernement fédéral;
- 2) Le maintien et la bonification des échanges de renseignements avec les autres provinces concernant les PFA et autres problématiques communes;
- 3) Le développement d'outils pour obtenir l'information essentielle à la vérification et à la résolution des litiges découlant des prix de transfert et à l'information concernant les biens détenus à l'étranger et les sociétés étrangères affiliées.
- 4) L'évaluation de la quantité et de la qualité des informations obtenues en raison des divulgations préventives et obligatoires, de façon générale, mais également pour les opérations internationales, pour s'assurer de la pertinence des règles de divulgation afin de faire des ajustements s'il y a lieu.

Troisièmement, il y a lieu que le gouvernement du Québec maintienne en place les mécanismes évaluant l'impact sur les recettes fiscales provinciales de modifications législatives fédérales à des dispositions auxquelles la législation provinciale est déjà harmonisée.

Finalement, le Québec devrait être un leader dans la réflexion à moyen et long terme sur l'accès à différentes assiettes fiscales par les provinces pour faire face au défi des finances publiques des prochaines années. L'imposition du commerce électronique présente un tel défi et le Québec a intérêt à suivre et même à s'impliquer activement dans l'élaboration de solutions afin de contrer la concurrence déloyale qui découle actuellement d'une défiscalisation effective du commerce électronique dans un contexte international. De plus, compte tenu de l'évolution interprétative des pouvoirs de taxation des provinces dans la loi constitutionnelle, le Québec pourrait aussi amorcer une réflexion sur la possibilité d'innover en ayant recours à d'autres assiettes fiscales. Par exemple, le gouvernement fédéral, à l'instar de plusieurs autres pays comparables, ayant largement réduit les retenues à la source sur les paiements de nature passive aux non-résidents, les provinces pourraient collectivement reconsidérer l'opportunité et la faisabilité d'élaborer une forme d'imposition provinciale de ces revenus gagnés dans une province. À tout le moins, le Québec devrait suivre de près les développements internationaux qui favoriseraient le recours à une forme d'imposition basée sur la source.

En résumé, que ce soit dans le cadre d'un plan de réduction du fardeau fiscal des entreprises ou de protection de l'assiette fiscale au Québec, le gouvernement devrait améliorer le contrôle de la fiscalité internationale, évaluer l'efficacité du régime d'imposition actuel pour les sociétés étrangères qui font affaire au Québec (y compris par le commerce électronique) et éviter les règles qui créent une concurrence déloyale par les entreprises multinationales envers les sociétés domestiques.

Cette étude a tenté de mettre en lumière des avenues de réflexion sur la fiscalité internationale et le Québec, qui pourraient soutenir des changements éventuels dans la politique fiscale à court, moyen et long terme. Certaines des pistes de solution permettraient au Québec de se positionner avantageusement et de protéger son assiette fiscale. De plus, les entreprises domestiques pourraient croître dans un environnement équitable favorisant leur contribution à la croissance économique du Québec. Le cadre d'analyse pour évaluer et élaborer les règles de fiscalité internationale doit rétablir l'équilibre entre la neutralité internationale et nationale.

ANNEXE 1 : CALCUL DE LA PROPORTION DES AFFAIRES D'UNE SOCIÉTÉ AYANT DES ÉTABLISSEMENTS DANS PLUSIEURS JURIDICTIONS

Prenons l'exemple suivant :

Une société possède un établissement au Québec, un en Ontario et un en Alberta. Les salaires et revenus bruts attribuables à chacun des établissements sont les suivants :

Provinces	Revenus bruts	Traitements et salaires
Alberta	42 000 \$	100 000 \$
Ontario	120 000 \$	300 000 \$
Québec	138 000 \$	600 000 \$
Total	300 000 \$	1 000 000 \$

La proportion qui existe entre les affaires faites au Québec et l'ensemble de celles faites au Québec et ailleurs est la moitié du :

$$\frac{\text{Revenu brut pour l'année de l'établissement situé au Québec (RBQ)}}{\text{Revenu brut total pour l'année (RB)}}$$

Plus la moitié du :

$$\frac{\text{Traitements et salaires versés dans l'année aux employés de l'établissement situé au Québec (TSQ)}}{\text{Traitements et salaires totaux versés dans l'année (TS)}}$$

La formule peut être exprimée comme suit : $\frac{1}{2} (\text{RBQ/RB}) + \frac{1}{2} (\text{TSQ/TS})$

Ainsi, dans l'exemple, le calcul de la proportion des affaires se fait comme suit :

Alberta : $\frac{1}{2} (42\,000/300\,000 + 100\,000/1\,000\,000) = 12\%$

Ontario : $\frac{1}{2} (120\,000/300\,000 + 300\,000 / 1\,000\,000) = 35\%$

Québec : $\frac{1}{2} (138\,000/300\,000 + 600\,000/1\,000\,000) = 53\%$

Prenons un autre exemple :

Supposons qu'une société étrangère, c'est-à-dire une société constituée hors du Canada et ayant son siège social hors du Canada¹⁶³, ait un établissement au Québec où elle exerce des activités commerciales. Cette société étrangère est alors assujettie à l'impôt québécois sur ses revenus gagnés au Québec. La proportion qui existe entre les affaires faites au Québec et celles faites au Canada se calcule en tenant compte uniquement des affaires attribuables à ses établissements au

¹⁶³ Art. 771R42 RI

Canada comme si l'entreprise que la société exerce au Canada était une entreprise distincte exercée par une personne distincte¹⁶⁴.

La formule de proportion des affaires est la suivante : $\frac{1}{2} (RBQ/RBCanada) + \frac{1}{2} (TSQ/TSCanada)$.

Les revenus de source étrangère d'une société étrangère n'ont pas à être inclus dans l'assiette d'imposition québécoise. Il est à noter qu'une société étrangère n'a pas à inclure du revenu de biens qui fait l'objet de l'impôt déduit à la source en vertu de la partie XIII de la LIR. dans le calcul de son revenu imposable canadien. Un tel revenu n'est pas imposable au Québec. Pour déterminer si un revenu constitue du revenu d'entreprise ou de bien, il faut examiner si ce revenu se rapporte directement ou de manière accessoire à une entreprise de la société ou s'il provient d'un bien qui est utilisé ou détenu principalement en vue de tirer un revenu provenant de cette entreprise.

¹⁶⁴ Art. 771R43 RI

ANNEXE 2 : TAUX D'IMPÔT CORPORATIF DES PAYS SIGNATAIRES D'ACCORDS D'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS FISCAUX AVEC LE CANADA

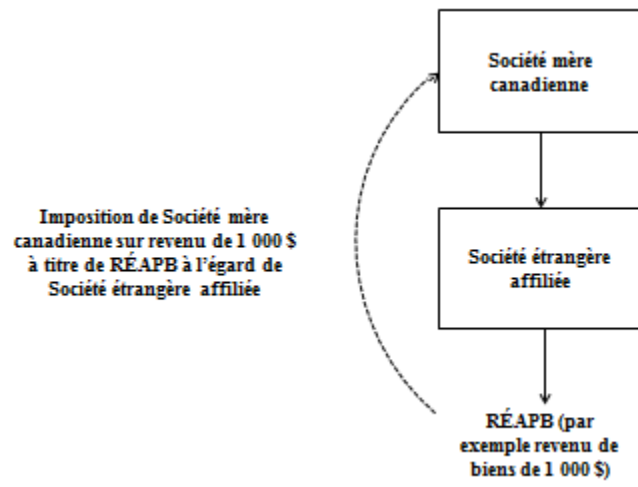
Pays Signataires	Taux corporatifs	Notes
Anguilla	0%	
Aruba	28%	
Antilles Néerlandaises	n/a	Cet état n'existe plus et a été séparé en 3 entités. i) Bonaire, Saba et Saint-Eustache = Les sociétés y sont réputées opérer aux Pays-Bas et donc sujettes au taux d'imposition des Pays-Bas, soit 20 % pour les premiers 200 000 \$ et 25 % pour l'excédent. ii) Curacao = 27.5 %. iii) Saint Maarten = 30 %.
Bahreïn	0 %	Aucun impôt sur le revenu, incluant les dividendes. Taux de 46 % sur le secteur du pétrole et gaz.
Bermudes	0 %	
<i>Brunéi*</i>	20 %	L'accord n'est pas encore en vigueur Taux de 55 % pour le secteur du pétrole et du gaz.
Costa Rica	30 %	Taux réduit : i) 10 % pour les revenus d'environ 100 000 \$ et moins ii) 20 % pour les revenus entre 100 000 \$ et 200 000 \$.
Dominique	30 %	Les sociétés internationales sont exemptes d'impôt.
Guernesey	0 %	i) Taux de 10 % sur certaines entreprises bancaires et de prêts. ii) Taux de 20 % sur certaines activités réglementées et certaines activités immobilières.
Île de Man	0 %	Taux de 10 % sur : 1) Certains profits bancaires; ii) Profits dérivés de certains biens meubles ou immeubles de l'île; iii) Profits excédant environ 885 000 \$ pour certains détaillants.
Îles Caïmans	0 %	
Îles Turks et Caïcos	0 %	Congé de 20 ans pour les IBC ¹⁶⁵ , nonobstant une augmentation subséquente du taux.
Îles Vierges britanniques	0 %	
Jersey	0 %	i) Taux de 10 % sur le secteur financier. ii) Taux de 20 % sur les services publics (Eau, gaz, électricité). iii) Taux de 20 % sur l'importation et la distribution d'hydrocarbures. iv) Taux de 20 % sur le revenu de location sur l'île.
Liechtenstein	12,5%	
Panama	25 %	Taux de 30 % pour les entités détenues par l'État à plus de 40 %.
Saint-Kitts-et-Nevis	33 %	Les IBC faisant affaires exclusivement à l'étranger sont exemptes d'impôt. Impôt des succursales de 10 %.
Saint-Marin	17 %	
Saint-Vincent-et-les-Grenadines	33 %	Exemption de 25 ans pour les IBC.
Sainte-Lucie	33,3 %	
Uruguay	25 %	

¹⁶⁵ IBC signifie *International Business Corporation* et réfère aux sociétés internationales.

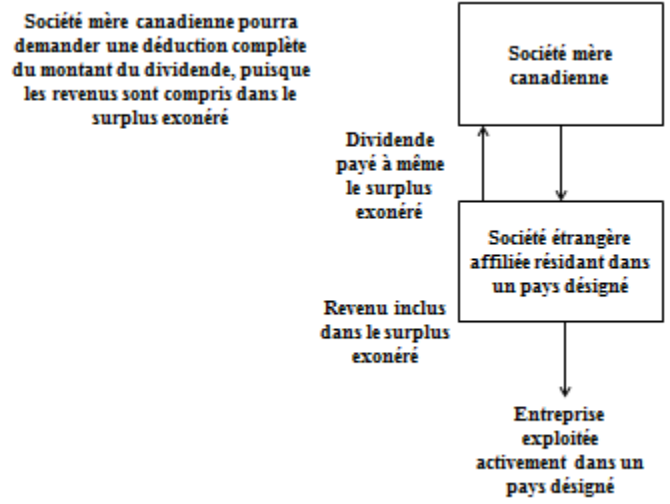
ANNEXE 3 : CONVENTIONS FISCALES EN VIGUEUR AVEC LE CANADA

Afrique du Sud (République sud-africaine)	Kirghizistan
Algérie	Koweït
Allemagne	Lettonie
Argentine	Lituanie, République de
Arménie	Luxembourg
Australie	Malaisie
Autriche	Malte
Azerbaïdjan	Maroc
Bangladesh	Mexique
Barbade	Moldavie
Belgique	Mongolie
Brésil	Nigéria
Bulgarie	Norvège
Cameroun	Nouvelle-Zélande
Chili	Oman
Chine, République populaire de	Ouzbékistan
Chypre	Pakistan
Colombie	Papouasie-Nouvelle-Guinée
Corée, République de	Pays-Bas
Côte d'Ivoire	Pérou
Croatie	Philippines
Danemark	Pologne
Égypte	Portugal
Émirats Arabes Unis	République dominicaine
Équateur	République Slovaque
Espagne	République Tchèque
Estonie	Roumanie
États-Unis d'Amérique	Royaume-Uni de Grande-Bretagne et Irlande du nord
Finlande	Russie
France	Sénégal
Gabon	Serbie
Grèce	Singapour
Guyane	Slovénie
Hong-Kong	Sri Lanka
Hongrie	Suède
Inde	Suisse
Indonésie	Tanzanie, République-Unie de
Irlande	Thaïlande
Islande	Trinité et Tobago, République de la
Israël	Tunisie
Italie	Turquie
Jamaïque	Ukraine
Japon	Venezuela
Jordanie	Viêtnam
Kazakhstan	Zambie, République de
Kenya	Zimbabwe

ANNEXE 4 : REVENU ÉTRANGER ACCUMULÉ PROVENANT DE BIENS

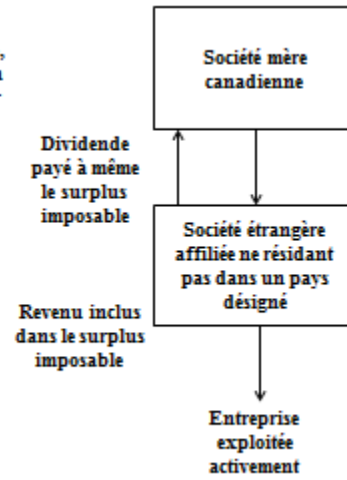


ANNEXE 5 : SURPLUS EXONÉRÉ

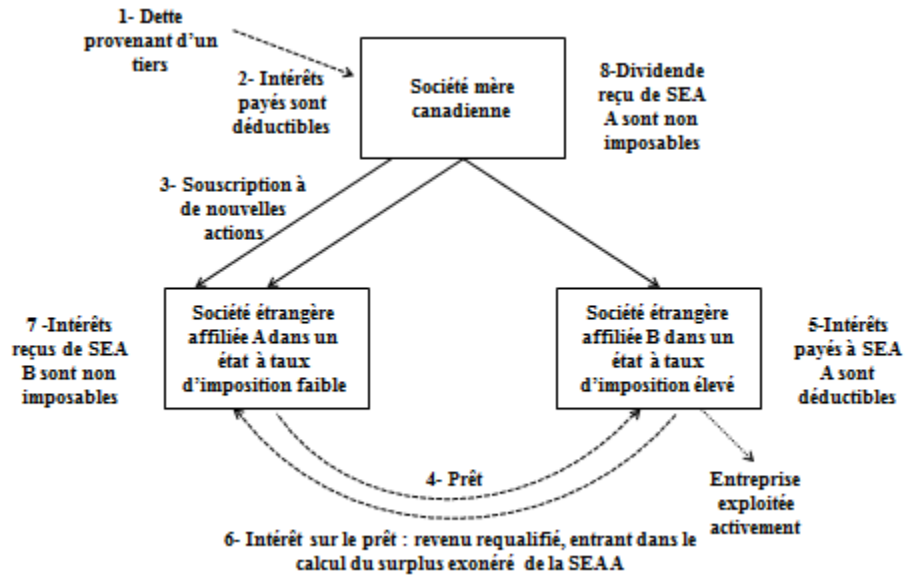


ANNEXE 6 : SURPLUS IMPOSABLE

Société mère canadienne pourra demander une déduction partielle, soit le produit de la multiplication de l'excédent du facteur fiscal sur un, par l'impôt étranger prescrit



ANNEXE 7 : STRUCTURE DE FINANCEMENT PERMETTANT UNE DOUBLE DÉDUCTIONS D'INTÉRÊT



ANNEXE 8 : EXEMPLE – COMMERCE ÉLECTRONIQUE

