
L'évasion fiscale et l'évitement fiscal grâce aux paradis fiscaux

Mémoire pour la Commission des finances publiques dans le cadre de son mandat d'initiative sur le phénomène du recours aux paradis fiscaux.

Marwah Rizqy¹

15 septembre 2016



L'évasion fiscale et l'évitement fiscal grâce aux paradis fiscaux

¹ Marwah Rizqy est professeure au Département de fiscalité de la Faculté d'administration de l'Université de Sherbrooke et collabore aux travaux de la *Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques* (CFFP). L'auteure tient à remercier la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques pour le soutien technique. L'auteure désire exprimer sa reconnaissance aux lecteurs qui ont souhaité demeurer dans l'anonymat, pour leurs observations et suggestions. Bien entendu, les opinions exprimées n'engagent que l'auteure, cette dernière assume l'entière responsabilité des commentaires et des interprétations figurant dans le présent mémoire.

La crise économique de 2008, les politiques d'austérité mises en place par plusieurs gouvernements, LuxLeaks ou encore le scandale des Panama Papers sont tous autant de facteurs qui alimentent l'indignation croissante du public, soulevant des questions sur la fiscalité et la faible imposition des grandes entreprises multinationales (MNE) et des grandes fortunes. Plus près de chez nous, c'est le scandale KPMG qui a suscité la polémique et sapé la confiance de la population.

Depuis 1996, la lutte contre l'évasion fiscale et l'évitement fiscal a fait l'objet de plusieurs débats et propositions. Différentes mesures ont été prises, notamment par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et le G-20². De manière générale, elles visent à combattre l'évasion fiscale dans le cas des individus, alors qu'il est plutôt question d'évitement fiscal en ce qui concerne les MNE.

La majorité des gens s'entendent pour dire que les MNE devraient payer leur juste part d'impôt³. Cependant, le système fiscal international actuel n'est pas adapté à cet effet. De nombreuses MNE ont recours aux prix de transfert afin de diminuer les revenus générés au Canada, et incidemment payer moins d'impôt, car ces revenus sont simplement déplacés à l'intérieur du groupe de la MNE vers une entité liée, laquelle se situe dans une juridiction où les règles entourant la fiscalité sont plus favorables, voire inexistantes⁴.

Quant aux individus, ils peuvent échapper à l'impôt sur le revenu passif, comme les intérêts, les dividendes et les gains en capital, en omettant de déclarer leurs revenus gagnés à l'étranger⁵.

Tant l'évasion fiscale que l'évitement fiscal sont des enjeux importants, affectant tous deux le budget des gouvernements. Il est toutefois difficile d'estimer les pertes liées à l'évasion fiscale et l'évitement fiscal. Aux États-Unis, elles sont estimées à 100 milliards de dollars annuellement⁶. Plus récemment, l'OCDE estimait que les pertes fiscales attribuables au

² OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, en ligne : <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocde/taxation/lutter-plus-efficacement-contre-les-pratiques-fiscales-dommageables-en-prenant-en-compte-la-transparence-et-la-substance-action-5-rapport-final-2015_9789264255203-fr#.V9cIXY-cG3A#page4> (consulté le 12 septembre 2016).

³ Pour un texte détaillé sur l'impact de la fiscalité internationale pour le Québec, voir : Gilles N. LARIN, Lyne LATULIPPE, Marwah RIZQY, avec la collab. de Carmina CHAN, *La fiscalité internationale et interprovinciale au Québec. Québec : Étude pour la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise*, Étude pour la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, Université de Sherbrooke, novembre 2014, en ligne : http://www.examenfiscalite.gouv.qc.ca/fileadmin/user_upload/etudes/fiscalite_internationale_et_interprovinciale_quebec.pdf (consulté le 12 septembre 2016).

⁴ Jane G. GRAVELLE, « Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion », Congressional Research Service, janvier 2015, p. 1, en ligne : <<https://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>> (consulté le 16 août 2016).

⁵ *Id.*

⁶ Voir: U.S. SENATE SUBCOMMITTEE ON INVESTIGATIONS, « Dividend tax abuse: how offshore entities dodge taxes on u.s. stock dividends Staff Report on Dividend Tax Abuse », 11 septembre 2008, en ligne :

transfert de bénéfices représentent de 4 à 10 % des recettes de l'impôt sur le revenu des sociétés. Par extrapolation, la perte fiscale mondiale due au phénomène est évaluée entre 100 et 240 milliards de dollars américains pour l'année 2014⁷. L'évasion fiscale et l'évitement fiscal sont dommageables pour la prospérité mondiale et minent la confiance des Canadiens dans l'intégrité des régimes fiscaux.

Or, lorsqu'on examine la situation de plus près, force est de constater que les problèmes associés à l'évasion fiscale et à l'évitement fiscal sont distincts, mais intimement liés. Ils ont en commun le recours aux paradis fiscaux et le manque de transparence bancaire ou gouvernementale. Ces thèmes sont au cœur de ce mémoire, lequel illustre les lacunes du régime actuel et propose que le Canada et le Québec se dotent d'une véritable stratégie fiscale internationale.

1. L'évasion fiscale

1.1 Évasion ou évitement ?

Il existe un haut niveau de confusion entre les concepts d'évasion fiscale et d'évitement fiscal. Ce n'est pas un hasard : ces deux concepts se ressemblent, et la ligne qui les distingue est parfois mince entre évasion et évitement. La fraude fait référence à la réduction illégale des impôts. Par exemple, un Canadien qui détient un compte bancaire aux Bermudes et qui ne rapporte pas dans sa déclaration de revenus canadienne les gains générés dans ce compte commet de l'évasion fiscale. Dans le cas de l'évitement fiscal, il est souvent défini comme une réduction légale des impôts grâce à l'optimisation fiscale. Les MNE utilisent les structures les plus avantageuses afin d'éviter de payer des impôts. Ces montages fiscaux sont à la limite de la légalité et, dans certains cas, outrepassent largement la frontière de ce qui est légal. Lorsqu'une MNE s'adonne à la pratique de prix de transfert, il sera alors question d'évitement fiscal. Par exemple, une entreprise peut réduire substantiellement sa facture fiscale canadienne en diminuant les revenus générés au Canada, tout en haussant artificiellement des dépenses payables à une entité étrangère liée. Selon les perspectives, cette pratique pourrait être assimilée à la fraude fiscale. Toutefois, le nombre de poursuites dans ce domaine est faible, les preuves permettant d'étoffer le dossier judiciaire étant rarement disponibles. D'ailleurs, dans les cas où elles le sont, elles émanent généralement de la MNE elle-même.

Ainsi, s'il existe une forme de confusion entre ces deux concepts dans l'esprit de plusieurs, c'est entre autres parce qu'autant l'évasion fiscale que l'évitement fiscal ne s'embarrassent pas de considérations morales. Dans tous les cas, le dénominateur commun est l'utilisation

<<http://www.hsgac.senate.gov//imo/media/doc/REPORTDividendTaxAbuseFINAL910080.pdf?attempt=2>> (consulté le 12 septembre 2016).

⁷ OCDE (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, en ligne : <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page4> (consulté le 12 septembre 2016).

des paradis fiscaux afin d'échapper au fisc. Cependant, là encore, les critères pour identifier un paradis fiscal varient.

1.2 Qu'est-ce un paradis fiscal ?

Il n'y a pas de définition universellement acceptée d'un paradis fiscal. L'OCDE attribue les caractéristiques suivantes aux paradis fiscaux :

- des impôts faibles ou inexistants ;
- le manque d'échange d'informations ;
- le manque de transparence ;
- aucune exigence d'activité substantielle⁸.

Suivant ces critères, l'OCDE a élaboré une liste de pays considérés comme des paradis fiscaux.

De nombreux gouvernements et chercheurs ont élaboré leurs propres listes selon d'autres critères⁹. En outre, un certain nombre de juridictions ont été identifiées comme présentant des caractéristiques d'un paradis fiscal. L'économiste Jane G. Gravelle dresse une liste de paradis fiscaux qui conjugue la liste initiale de l'OCDE et celles de différents chercheurs :

Pays figurants sur les différentes listes de paradis fiscaux ¹⁰	
Caraiïbes/Antilles	Anguilla, Antigua et Barbuda, Aruba, Barbade, ^{e,e} les Îles Vierges britanniques, les îles Caïmans, la Dominique Grenade, Montserrat, ^a les Antilles néerlandaises, Saint-Christophe-et-Niéves, Sainte-Lucie, Saint-Vincent-et-les Grenadines, les îles Turks-et-Caïcos les Îles Vierges américaines ^{a,e}
Amérique Centrale	Belize, Costa Rica, ^{b,c} Panama
Côte d'Asie de l'Est	Hong Kong, ^{b,e} Macao, ^{a,b,e} Singapour ^b
Europe/Méditerranée	Andorre, ^a les îles Anglo-Normandes (Jersey et Guernesey), Chypre, ^e Gibraltar, Île de Man, ^e Irlande, ^{a,b,e} Liechtenstein Luxembourg, ^{a,b,e} Malte, ^e Monaco, ^a Saint-Marin, ^{a,e} Suisse ^{a,b}
Océan Indien	Maldives, ^{a,d} Maurice, ^{a,c,e} Seychelles ^{a,e}
Moyen-Orient	Bahreïn, Jordanie, ^{a,b} Liban ^{a,b}
Atlantique Nord	Bermudes ^e
Pacifique, Pacifique Sud	Les Îles Cook, les Îles Marshall, ^a Samoa, Nauru, ^c Niue, ^a Tonga, ^{a,c,d} Vanuatu
Afrique de l'Ouest	Libéria

⁸ OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable, Un problème mondial*, Les éditions de l'OCDE, Paris, p. 26, en ligne :

<<https://www.oecd.org/fr/sites/forummondialsurlatransparenceetlechangederenseignementsadesfinsfiscales/45630364.pdf>> (consulté le 12 septembre 2016).

⁹ James R. HINES et Eric M. RICE, « Fiscal Paradise: Foreign Tax havens and American Business », National Bureau of Economic Research, Octobre 1990, en ligne : <<http://www.nber.org/papers/w3477.pdf>> (consulté le 12 septembre 2016).

¹⁰ Traduit de : J. G. GRAVELLE, précité, note 3.

Sources: Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), *Towards Global Tax Competition*, 2000; Dhammika Dharmapala et James R. Hines, "Which Countries Become Tax Havens?" *Journal of Public Economics*, Vol. 93, Octobre 2009, pp. 1058-1068; Tax Justice Network, "Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centers:

http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying_Tax_Havens_Jul_07.pdf.

La liste grise de l'OCDE est publiée sur <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf>.

Les pays du tableau 1 sont les mêmes, à l'exception de Tonga, que dans 2008 Government Accountability Office (GAO) Report, *International Taxation : Large U.S. Corporations and Federal Contractors with Subsidiaries in Jurisdictions Listed as Tax Havens or Financial Privacy Jurisdictions*, GAO-09-157, Décembre 2008.

Notes : Le document de Dharmapala et Hines cité ci-dessus reproduit la liste de Hines et Rice. Cette liste est davantage orientée vers les questions commerciales ; quatre pays (l'Irlande, la Jordanie, le Luxembourg et la Suisse) apparaissent seulement sur cette liste. La liste de Hines et Rice est plus ancienne et est elle-même basée sur des listes antérieures ; certains pays sur ces listes antérieures ont été éliminés parce qu'ils avaient des taux d'imposition plus élevés.

En 2010, les Antilles néerlandaises ont été dissoutes ; les îles de Curaçao et Saint-Martin devinrent autonomes, alors que les îles de Belaire, Saint-Eustache et Saba furent rattachées aux Pays-Bas. Curaçao a publié son plan afin d'éliminer le traitement fiscal favorable pour les entreprises extraterritoriales.

St-Kitts est aussi connu sous le nom de Saint-Christophe. Les îles Anglo-Normandes sont parfois répertoriées en tant que groupe, alors que d'autres fois Jersey et Guernesey sont répertoriées séparément. S. 506 et H.R. 1245 mentionnent spécifiquement Jersey et réfèrent également à Guernesey/Sark/Aurigny ; les deux dernières sont des îles associées à Guernesey.

- a. Non inclus dans S. 506, H.R. 1245.
- b. Non inclus dans la version originale de la liste de l'OCDE des paradis fiscaux.
- c. Non inclus dans Hines et Rices (1994).
- d. Retiré de la liste de l'OCDE ; il a été déterminé subséquemment que ces États n'auraient pas dû y apparaître.
- e. Non inclus dans la liste grise de l'OCDE en date du 17 août 2009 ; actuellement sur la liste blanche de l'OCDE. Notez que la liste grise est divisée en pays qui sont des paradis fiscaux et les pays qui sont d'autres centres financiers. Cette dernière catégorie comprend les trois pays du tableau 1 (le Luxembourg, Singapour et la Suisse) et cinq États qui n'y sont pas (l'Autriche, la Belgique, Brunei, le Chili et le Guatemala). Parmi les quatre pays qui sont passés de la liste noire à la liste grise, un pays, le Costa Rica, est répertorié dans le Tableau 1 et trois, la Malaisie, l'Uruguay et les Philippines, n'y sont pas.

1.2.1 Évolution de la liste initiale des paradis fiscaux : noir, gris ou blanc

En 2000, l'OCDE a créé une liste des pays considérés constituer des paradis fiscaux. Cette liste excluait la Suisse et l'Irlande¹¹, bien que ces deux pays membres de l'OCDE apparaissaient sur la liste des paradis fiscaux établie par une importante étude du *National Bureau of Economic Research*¹².

La liste « noire » initialement utilisée par l'OCDE a évolué depuis les années 2000. Parmi les 47 juridictions initialement examinées par l'OCDE, 35 pays se sont vu être ajoutés sur ladite liste noire. Six des 47 juridictions (Bermudes, les îles Caïmans, Chypre, Malte, Maurice, et Saint-Marin) ont été retirées à la suite de leur engagement à signer des accords

¹¹ OCDE (2000), *Towards Global Tax Competition*, OCDE Publishing, Paris.

¹² J.R. HINES et E.M. RICE, précité, note 8.

d'échange de renseignements fiscaux (ci-après « AÉRF »). Les AERF visent à promouvoir la coopération internationale en matière d'échange d'information fiscale¹³. Ils ont aussi pour objectif de lutter contre l'évasion fiscale. Par la suite, l'OCDE a également éliminé la Barbade, les Maldives et Tonga, sur la même base. Au fil du temps, à mesure que les paradis fiscaux ont accepté de conclure des AERF, la liste noire de l'OCDE s'est considérablement réduite, pour ne comprendre que l'Andorre, le Liechtenstein et Monaco. Puis, en 2009, après que ces trois juridictions se furent engagées à mettre en œuvre les principes de transparence de l'OCDE et à conclure des AERF, le nombre d'États sur la liste noire a été réduit à zéro¹⁴.

Certains auteurs doutent des progrès réalisés en pratique par les pays retirés de la liste noire. Ils associent la réduction du nombre de pays figurant sur la liste noire initiale à des décisions politiques et économiques, plutôt qu'à des actions concrètes accomplies par ces pays¹⁵. En effet, apparaître sur cette liste noire est néfaste pour la réputation. Par conséquent, les juridictions incluses sont enclines à signer des AERF.

Depuis 2009, le Canada a signé 23 accords¹⁶, dont 22 sont actuellement en vigueur, notamment avec les Bahamas, les Bermudes, les îles Caïmans et le Panama¹⁷. La plupart des États ayant signé des accords avec le Canada faisaient partie de la liste initiale de paradis fiscaux établie par l'OCDE¹⁸.

Ces États signataires d'un AÉRF sont des pays ayant un régime fiscal largement plus favorable aux contribuables que le régime canadien¹⁹. De plus, ces États n'ont pas de réelle fonction publique permettant l'échange de renseignements fiscaux. En pratique, il est difficile d'atteindre l'objectif de l'AERF et par conséquent, ces accords constituent surtout des promesses de coopération, sans véritable consistance.

¹³ OCDE (2011), *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*, Edition OCDE, Paris.

¹⁴ OCDE, « Liste des paradis fiscaux non coopératifs », en ligne : <<http://www.oecd.org/fr/pays/monaco/listedesparadisfiscauxnoncooperatifs.htm>> (consulté le 12 septembre 2016).

¹⁵ David SPENCER et J.C. SHARMAN, « International Tax Cooperation », (2007), *Journal of International Taxation*, p. 35-49; David SPENCER et J.C. SHARMAN, « International Tax Cooperation », (Janvier 2008), *Journal of International Taxation*, pp. 27-44, 64; David SPENCER et J.C. SHARMAN, « International Tax Cooperation », (Février 2008), *Journal of International Taxation*, p. 39-58; J. C. SHARMAN, *Havens in a Storm, The Struggle for Global Tax Regulation*, New York, Cornell University Press, 2006 ; Martin A. SULLIVAN, « Lessons From the Last War on Tax Havens », (2007), *Tax Notes*, p. 327-337.

¹⁶ Seulement 22 sont présentement en vigueur. L'accord entre le Canada et les îles Cook a été signé le 15 juin 2015, mais n'est toujours pas en vigueur. Il y a également sept négociations en cours, soit avec l'Antigua-et-Barbuda, le Belize, le Gibraltar, le Grenade, Libéria, Montserrat et le Vanuatu.

¹⁷ CANADA, MINISTÈRE DES FINANCES, *Accords d'échange de renseignements fiscaux*, Ministère des Finances du Canada, 2016, en ligne : <<http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/tieaaerf-fra.asp>> (consulté le 12 septembre 2016).

¹⁸ OCDE (2000), *Vers une coopération fiscale globale*, Éditions OCDE, Paris, p. 19, en ligne : <<https://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/2090184.pdf>> (consulté le 12 septembre 2016).

¹⁹ G. LARIN, L. LATULIPPE, M. RIZQY en collab. avec C. CHAN, précité, note 2. Une liste complète des pays avec lesquels le Canada a signé un AÉRF est disponible à l'Annexe 1.

Le scandale des Panama Papers démontre que, bien que le Panama ait conclu plusieurs AERF, notamment avec le Canada²⁰, ce pays ne peut y donner suite puisqu'il y a absence de véritable échange de renseignements²¹. La culture du secret qui règne au Panama ne peut qu'aider à la prolifération d'activités répréhensibles et nuit à la lutte contre l'évasion fiscale et l'évitement fiscal²². Dernièrement, l'OCDE a également indiqué au G20 que le Panama **faisait marche arrière** sur ses engagements de mettre en œuvre les AERF signés²³.

Bien qu'aujourd'hui, ce soit le Panama qui fasse les manchettes, il ne s'agit malheureusement pas de l'unique pays ayant une fonction publique qui se prête mal à ce type d'accord. À lui seul, le Panama ne détient pas le monopole de la culture du secret et du manque de transparence.

Les révélations découlant des Panama Papers, les plus importantes de l'histoire, suscitent une forte indignation parmi la population. Elles exposent au grand jour l'enfouissement frauduleux de sommes d'argent colossales. Bien que l'OCDE lutte contre l'évasion fiscale, la grande difficulté réside dans la recherche d'information. Initiée en 1996 par les pays du G7, la lutte contre la concurrence fiscale dommageable est toujours d'actualité.

L'OCDE continue ses travaux et sa lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Ses travaux sont désormais orientés sur le transfert des bénéficiaires et l'érosion de la base d'imposition (en anglais *Base Erosion and Profit Shifting*, généralement appelé « BEPS ») afin de trouver des solutions pour protéger l'assiette fiscale globale²⁴. L'Action 5 du Plan d'action du projet BEPS²⁵ porte entre autres, sur la transparence et l'échange de renseignements fiscaux. Faisant suite à l'Action 5, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, sous l'égide de l'OCDE, utilise désormais de nouveaux indicateurs et classe les juridictions en différentes catégories : « conforme », « largement conforme », « partiellement conforme » ou « non conforme ». À titre d'exemple, les Bahamas, les Bermudes, les îles Caïmans et Jersey ont été notés « largement

²⁰ CANADA, MINISTÈRE DES FINANCES, *Accord entre le Canada et la république du Panama sur la coopération et l'échange de renseignements en matière fiscale*, Ministère des Finances du Canada, 2016, en ligne : <<http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/panama-agree-fra.asp>> (consulté le 12 septembre 2016).

²¹ OCDE (2016), *Shanghai People's Republic of China*, OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers, 26-27 February 2016, p. 11 et 18, en ligne : <<https://www.oecd.org/g20/topics/taxation/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-february-2016.PDF>> (consulté le 12 septembre 2016).

²² OCDE (2016), « Déclaration du Secrétaire général de l'OCDE, Angel Gurría, sur les « Panama Papers », 5 avril 2016, en ligne : <<http://www.oecd.org/ftp/declaration-du-secretaire-general-de-locde-angel-gurria-sur-les-panama-papers.htm>> (consulté le 12 septembre 2016).

²³ OCDE (2016), *Shanghai People's Republic of China*, précité, note 20, p.11 et 18.

²⁴ OCDE (2013), *Declaration on Base Erosion and Profit Shifting*, Meeting of the OECD Council at the Ministerial Level, 29-30 mai 2013, Paris, en ligne : <[http://www.oecd.org/mcm/C-MIN\(2013\)22-FINAL-ENG.pdf](http://www.oecd.org/mcm/C-MIN(2013)22-FINAL-ENG.pdf)> (consulté le 12 septembre 2016) ; voir aussi le site en ligne de l'OCDE <www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

²⁵ OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – Rapport final 2015*, précité, note 1.

conforme ». Il y a également des juridictions, telles que le Panama et la Suisse, qui ne peuvent être notées, celles-ci ne pouvant pas accéder à la phase 2 de l'étude²⁶.

Cette nouvelle classification est basée sur différents critères et soulève plusieurs questionnements. À titre d'exemple, la Belgique est classée comme pays « conforme ». Pourtant, elle vient tout juste d'être condamnée par la Commission européenne à cesser ses pratiques illégales de concurrence et à récupérer 750 millions d'euros en recette fiscale²⁷. La Belgique, comme d'autres juridictions²⁸, a offert des décisions fiscales anticipées sélectives (généralement appelé « Tax Ruling ») à certaines MNE, contribuant ainsi à la double non-imposition de leurs revenus.

L'évasion fiscale est certes réalisable à travers des paradis fiscaux, mais particulièrement grâce à la complicité de certaines juridictions qui se prêtent au jeu dangereux de la concurrence fiscale. Cette pratique est non seulement déloyale, mais malhonnête à bien des égards. D'une part, pour les pays membres de l'OCDE, de tels accords secrets sont en porte-à-faux avec leurs engagements contre la lutte à l'évasion fiscale et l'évitement fiscal, et contradictoires avec les principes et objectifs des conventions fiscales et AERF signés. D'autre part, pour les pays membres de l'Union européenne, ces accords sont carrément illégaux en vertu des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État²⁹. En moins d'une année, la Commission européenne a d'ailleurs rendu quatre décisions importantes, sanctionnant le Luxembourg, les Pays-Bas, la Belgique et l'Irlande.

Bien que les juridictions sanctionnées ne soient pas classées comme paradis fiscaux par l'OCDE, elles en ont certains attributs. La prochaine section examine l'évitement fiscal et démystifie davantage les fameux « Tax Ruling » émis par les autorités fiscales.

2. L'évitement fiscal : le résultat de la concurrence fiscale dommageable

2.1 Les conventions fiscales : de la double imposition à la double non-imposition

²⁶ OCDE (2014), *Transparence fiscale 2014*, Rapport de progrès, en ligne : <<http://www.oecd.org/fr/sites/forummondialsurlatransparenceetlechangederenseignementsadesfinsfiscales/rapportannuel-FM-2014.pdf>> (consulté le 12 septembre 2016). OCDE, rapport de progrès du Forum mondial présenté aux Ministres des Finances du G20 lors de leur réunion des 9-10 février à Istanbul en Turquie.

²⁷ COMMISSION EUROPÉENNE, communiqué de presse, « Aides d'État: la Commission estime que le régime belge d'exonération des bénéficiaires excédentaires est illégal et ordonne la récupération d'environ 700 millions d'euros auprès de 35 multinationales », 11 janvier 2016, en ligne : <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_fr.htm> (consulté le 12 septembre 2016).

²⁸ *Id.*; La Commission européenne avait également statué que le Luxembourg et les Pays Bas ont accordé des avantages fiscaux sélectifs illégaux respectivement à Fiat Finance and Trade et à Starbucks.

²⁹ COMMISSION EUROPÉENNE, Communiqué de presse, « La Commission décide que les avantages fiscaux sélectifs accordés à Fiat au Luxembourg et à Starbucks aux Pays-Bas sont illégaux au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'État », 21 octobre 2015; COMMISSION EUROPÉENNE, Communiqué de presse, « Aides d'État: la Commission estime que le régime belge d'exonération des bénéficiaires excédentaires est illégal et ordonne la récupération d'environ 700 millions d'euros auprès de 35 multinationales », précité, note 26; COMMISSION EUROPÉENNE, Communiqué de presse, « Aides d'État: l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'EUR d'avantages fiscaux illégaux à Apple », 30 août 2016.

Il y a un certain consensus voulant que les MNE devraient payer leur juste part d'impôt, le système fiscal international actuel n'est pas adapté à cet effet. En effet, beaucoup de MNE ont construit des structures fiscales dans le but de détourner des profits des juridictions où les activités créatrices de valeur sont situées, en faveur d'autres États plus cléments et avantageux au plan fiscal. Ces structures sont possibles en partie grâce à des pratiques dolosives de prix de transfert ainsi qu'à la concurrence fiscale dommageable pratiquée par certaines juridictions. Dans le cas du Canada, son vaste réseau de conventions fiscales accentue la fuite de capitaux.

Une convention fiscale est un traité bilatéral signé entre deux pays qui a notamment pour objectif d'éviter la double imposition en répartissant les pouvoirs de taxation entre les pays signataires. La convention fiscale vise également à contrecarrer l'évasion fiscale. Les États membres de l'OCDE, dont le Canada, utilisent le *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*³⁰ comme référence dans le cadre de la négociation de leurs propres conventions fiscales.

Tant le Québec que le Canada ont le pouvoir de conclure des conventions fiscales. À ce jour, le Canada a conclu 92 conventions fiscales, alors que le Québec n'a conclu qu'une seule convention fiscale, avec la France³¹. 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*³². Signées par le gouvernement fédéral, elles ne lient pas les provinces³³. Bien que la majorité des provinces aient conclu un accord de perception de l'impôt avec le gouvernement fédéral, ce n'est pas le cas du Gouvernement du Québec. Celui-ci reconnaît les conventions fiscales à certaines fins³⁴, mais demeure libre de modifier sa législation et de s'écarter ou de ne pas reconnaître certaines règles ou définitions prévues par une convention fiscale dont le Canada est signataire. Ainsi, les conventions fiscales signées par le gouvernement fédéral peuvent influencer sur l'assiette fiscale du Québec³⁵.

En signant une convention fiscale, le gouvernement fédéral accepte dans une certaine mesure de renoncer à son pouvoir de taxation basé sur la source de revenus. Ce pouvoir de taxation est alors attribué au pays de résidence. Certains types de revenus peuvent relever de la juridiction exclusive de l'État de résidence, alors que d'autres revenus seront aussi imposables au Canada, mais de façon limitée.

³⁰ OCDE (2014), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 (Version complète)*, Éditions OCDE, Paris, en ligne : <<http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2014-version-complete-9789264239142-fr.htm>> (consulté le 12 septembre 2016), ci-après: «Modèle de l'OCDE». Une référence au Modèle de l'OCDE, sans indiquer une date, est une référence à l'édition 2010. Lorsqu'une date est inscrite, elle indique une référence à l'édition du modèle à la date indiquée.

³¹ Julie St-Cerny-Gosselin et Lyne Latulippe, « Le Canada et l'échange de renseignements », en ligne : <<http://cftp.recherche.usherbrooke.ca/outils-interactifs/le-canada-et-lechange-de-renseignements/>> (consulté le 12 septembre 2016).

³² Cette règle est généralement conférée au par. 2(2) des conventions fiscales signées par le Canada.

³³ *KLM Royal Dutch Airlines v. British Columbia*, 1998 Carswell BC 205.

³⁴ *Loi sur les impôts*, RLRQ, c. I-3, art. 488 et 725 ; *Règlement sur les impôts*, RLRQ, c. I-3 r.1, art. 488R1 e).

³⁵ Voir Jean-Pierre VIDAL, Marie-Pierre ALLARD et Julie ROBSON (éd.), *Introduction à la fiscalité internationale au Canada*, Scarborough, Ontario, Carswell, 2013, p. 60.

À titre d'exemple, la législation fédérale prévoit un impôt payable au moyen d'une retenue à la source de 25 % sur les paiements de certains revenus de nature passive (c.-à-d. redevances, dividendes ou intérêts) à des non-résidents. Les conventions fiscales réduisent substantiellement cette retenue à des taux de 15, 10, 5 et même 0 % selon le type de revenu. Le Canada abdique son pouvoir de taxation au nom du principe d'éviter la double imposition, qui lui-même repose sur le « single tax principal ». Selon ce dernier principe, un revenu devrait être taxé une seule fois et non deux³⁶. Or, dans les faits, certains pays signataires de conventions fiscales sont déloyaux et signent des ententes secrètes avec certaines MNE triées sur le volet afin de leur accorder un taux d'imposition bien inférieur à celui officiellement affiché.

Le LuxLeaks a révélé au grand jour les pratiques fiscales dolosives pratiquées par le Luxembourg, pays avec lequel le Canada a signé une convention fiscale³⁷. Suite à ces révélations, la Commission européenne a ouvert une enquête, qui a éventuellement été élargie pour comprendre l'ensemble des pays membres de l'Union européenne³⁸.

Le verdict est accablant et ne laisse nul doute que les pratiques fiscales sont non seulement déloyales, mais également illégales³⁹. Les pratiques de certains pays ont mené directement à la **double non-imposition**⁴⁰. Pendant cette même période, l'OCDE considérait que la majorité de ces pays étaient « largement conformes ».

Face à ces révélations, la contrariété des dirigeants ne peut suffire à réparer un système brisé depuis plusieurs années. N'eût été des dénonciations orchestrées par les sonneurs d'alertes, les enquêtes engagées par la Commission européenne et les décisions rendues par cette dernière n'auraient fort probablement pas été possibles. Cependant, de telles révélations sont sporadiques, et les dénonciateurs peuvent faire face à des représailles au nom du secret commercial ou encore du secret bancaire⁴¹.

³⁶ Thomas S. ADAMS, « Interstate and International Double Taxation », dans *Lectures on Taxation*, Roswell Magill ed., 1932, p. 101.

³⁷ CANADA, MINISTÈRE DES FINANCES, *Convention entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, Ministère des Finances du Canada.

³⁸ COMMISSION EUROPÉENNE, Communiqué de presse, « State aid: Commission extends information enquiry on tax rulings practice to all Member States », 17 décembre 2014.

³⁹ COMMISSION EUROPÉENNE, Communiqué de presse, « La Commission décide que les avantages fiscaux sélectifs accordés à Fiat au Luxembourg et à Starbucks aux Pays-Bas sont illégaux au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'État », précité, note 28.

⁴⁰ COMMISSION EUROPÉENNE, Communiqué de presse, « Aides d'État: la Commission estime que le régime belge d'exonération des bénéfices excédentaires est illégal et ordonne la récupération d'environ 700 millions d'euros auprès de 35 multinationales », précité, note 26.

⁴¹ À titre d'exemple, le scandale d'évasion fiscale impliquant UBS a été dévoilé par Bradley Birkenfeld. Il a écopé d'une sentence de 40 mois de prison. Par la suite, il a reçu une récompense de 104M\$, voir : David KOCIENIEWSKISEPT, « Whistle-Blower Awarded \$104 Million by I.R.S. », *The New York Times*, 11 septembre 2012. Dans le procès LuxLeaks, Antoine Deltour et Raphaël Halet ont été condamnés à la prison avec sursis, voir : *Jugement dans le cadre de l'affaire dite "LuxLeaks"*, Audience public du 29 juin 2016, en ligne : <<http://www.justice.public.lu/fr/actualites/2016/06/jugement-affaire-luxleaks/index.html>> (12 septembre 2016). Enfin, Hervé Falciani, le sonneur d'alerte de fraude fiscale entourant HSBC a été condamné par défaut à 5 ans de prison par le Tribunal pénal fédéral de Bellinzzone, voir : LE MONDE.FR.

Malgré le fait que les conventions fiscales ont été initialement développées pour contrer la double imposition, les règles actuelles sont exacerbées par des planifications fiscales agressives. Plusieurs MNE tirent bien leur épingle du jeu en évitant l'imposition de leurs recettes, en ne collectant pas les taxes de vente applicables, ou encore en ne s'acquittant pas des droits et permis ainsi que des taxes foncières, le cas échéant. Tous les ordres gouvernementaux, du fédéral au municipal, se voient privés de recettes fiscales. La conséquence typique est bien souvent une imposition faible, voire inexistante des entreprises, et un fardeau fiscal toujours plus élevé pour les individus.

Afin d'illustrer mes propos, l'étude de cas qui suit montre en deux étapes comment détourner les profits générés au Canada (où ailleurs) et les accumuler impunément, à l'abri de toutes charges d'impôts.

2.2 Étude de cas

Le 30 août dernier, Apple se retrouvait au centre de l'actualité après une décision rendue par la Commission européenne. Selon cette dernière, l'arrangement privé entre l'Irlande et Apple ne reflétait pas la réalité économique. Les arrangements fiscaux préétablis et offerts uniquement à certaines sociétés triées sur le volet sont carrément illégaux. En Irlande, le taux d'imposition des sociétés est *officiellement* de 12,5 %. Or, selon les documents obtenus par la Commission européenne, Apple a eu droit à un traitement fiscal indu lui permettant d'obtenir pour l'année 2014 un taux d'imposition effectif de 0,005 %⁴².

Il faut comprendre qu'Apple n'est pas condamnée directement, mais plutôt indirectement. Ici, c'est d'abord l'Irlande qui est visée pour avoir accordé des avantages fiscaux indus totalisant 13 milliards d'euros. La Commission européenne a jugé cette pratique d'« illégale au regard des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État, car elle a permis à Apple de payer nettement moins d'impôts que les autres sociétés. L'Irlande doit à présent récupérer les aides illégales »⁴³.

Dans des décisions similaires antérieures de la Commission européenne, celle-ci va plus loin en concluant que ces stratagèmes illégaux conduisent directement à la concurrence déloyale et à la **double non-imposition**. Présentement, d'autres entreprises sont dans le collimateur de la Commission européenne, dont McDonald⁴⁴ et Amazon⁴⁵.

« Affaire SwissLeaks : Hervé Falciani condamné par défaut à cinq ans de prison en Suisse », *Le monde.fr*, 27 novembre 2015, en ligne : <http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2015/11/27/affaire-swissleaks-herve-falciani-condamne-par-defaut-a-5-ans-de-prison-en-suisse_4819158_4862750.html> (12 septembre 2016).

⁴² COMMISSION EUROPÉENNE, Communiqué de presse, « Aides d'État: l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'EUR d'avantages fiscaux illégaux à Apple », précité, note 28.

⁴³ *Id.*

⁴⁴ COMMISSION EUROPÉENNE, communiqué de presse, « Aides d'État: la Commission ouvre une enquête formelle sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à McDonald's », 3 décembre 2015.

⁴⁵ COMMISSION EUROPÉENNE, communiqué de presse, « Aides d'État: la Commission enquête sur les accords en matière de prix de transfert concernant l'imposition d'Amazon au Luxembourg », 7 octobre 2014.

Le cas d'Apple n'est pas un cas de figure unique. Une entreprise américaine devrait être assujettie en règle générale à un taux d'imposition de 35 %. Toutefois, il est légalement possible d'échapper à ce taux en transférant réellement les activités vers une autre juridiction. Lorsque de réelles activités sont réalisées par une filiale à l'étranger et que les règles de prix de transfert sont appliquées correctement, le taux global d'imposition peut être réduit en toute légalité. Apple a réussi à réduire son taux d'imposition effectif pendant plusieurs années à moins de 2 %⁴⁶. Comment réaliser ce tour de force? En combinant une stratégie de prix de transfert à la signature de « Tax Ruling » secrets. Dans le cadre de ses pouvoirs, la décision de la Commission européenne s'est uniquement attardée au « Tax Ruling » et n'a pas traité de la question de prix de transfert entre les filiales européennes et les sociétés irlandaises⁴⁷. Il a été uniquement question de la répartition des profits entre les filiales irlandaises et le siège social, jugé fictif puisque situé dans aucun pays⁴⁸.

Le cas suivant illustre comment la combinaison de ces deux stratégies fiscales pouvait permettre à une compagnie d'échapper à l'impôt des sociétés.

Considérons une MNE qui opère dans plusieurs pays ayant des taux d'impôt corporatif substantiellement différents. Afin de maximiser le bénéfice enregistré après impôts dans l'ensemble du groupe, la MNE tente de maximiser le profit déclaré dans l'État offrant le taux d'imposition le plus bas. Pour ce faire, elle attribue le maximum de profits à ses différentes filiales situées dans des juridictions fiscales où le taux d'imposition est faible ou nul. Par exemple, une filiale située au Canada (CANCO) vend dans ses magasins un téléphone intelligent à un prix de 1 000 \$ l'unité. CANCO est assujetti à un taux d'imposition fédéral de 15 %, ce qui semble trop élevé du point de vue de la MNE. Une société sœur est alors créée en Irlande (IRCO), où le taux d'imposition fédéral est de 12,5 %. Afin d'y transférer les recettes générées au Canada, CANCO devra verser à IRCO, en plus du coût réel de la marchandise vendue, des sommes importantes pouvant inclure des frais pour la conception, la publicité, la communication, le transport, la manutention, l'utilisation de la marque, etc. Ainsi, un téléphone qui coûte réellement 200 \$ à fabriquer sera facturé 600 \$, laissant 400 \$ de revenu imposable au Canada et non pas 800 \$.

Pour réduire davantage les recettes imposables au Canada, CANCO devra également verser d'importantes redevances à IRCO, soit 350 \$ l'unité. Au Canada, lorsque des redevances sont versées à une société étrangère, il y a une retenue de 25 % sur la valeur de ces redevances. Les conventions fiscales peuvent diminuer le taux de cette retenue. Dans

⁴⁶ U.S. SENATE SUBCOMMITTEE ON INVESTIGATIONS, « Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code - Part 2 (Apple Inc.) », 21 mai 2013, p. 20, en ligne :

<http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-us-tax-code_-part-2> (consulté le 12 septembre 2016).

⁴⁷ COMMISSION EUROPÉENNE, Déclaration, « Statement by Commissioner Vestager on state aid decision that Ireland's tax benefits for Apple were illegal », 30 août 2016.

⁴⁸ COMMISSION EUROPÉENNE, Communiqué de presse, « Aides d'État: l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'EUR d'avantages fiscaux illégaux à Apple », précité, note 28.

ce cas, il y aura une retenue de 0 % au Canada, conformément à la convention fiscale signée avec l'Irlande⁴⁹.

L'entreprise peut donc réduire substantiellement sa facture fiscale canadienne en diminuant les revenus générés au Canada pour augmenter artificiellement les dépenses payables à une entité étrangère liée. Finalement, bien que le téléphone ait été vendu au Canada au prix de 1 000 \$, seulement 50 \$ seront assujettis à l'impôt fédéral canadien. Le reste des profits sera imposable en Irlande, **en principe**, à un taux de 12,5 %.

La seconde phase de cette stratégie est la négociation de « Tax Ruling » portant sur la répartition des profits. La MNE, par le biais de ses représentants, firmes comptables et avocats, négocie secrètement une répartition des profits entre les filiales irlandaises et un « siège social » permettant d'atteindre un taux d'imposition effectif beaucoup plus faible que celui officiellement affiché. Par conséquent, les recettes transférées vers l'Irlande seront attribuées à un « siège social » qui n'est situé dans aucun pays, laissant peu de recettes taxables en Irlande. Ainsi, le taux d'imposition effectif pourra être réduit à 2 %, 1 %, 0,5 %, ou 0,005 % selon l'habileté des négociateurs.

C'est ainsi que la filiale canadienne est en mesure de déclarer des coûts plus élevés et donc des profits beaucoup plus faibles, laissant peu de recettes taxables au Canada. Les bénéfices transférés seront enregistrés dans la juridiction fiscale la plus clémente et imposés à un taux bien inférieur, voire nul.

Certains plaideront que cette pratique relève de l'optimisation fiscale. Pourtant, comment peut-on parler d'optimisation fiscale lorsque des ententes sont signées à l'abri des regards indiscrets ? Un tel accord est légal dans la mesure où il reflète la réalité économique et où la répartition des profits respecte le « principe de pleine concurrence ». Or, dans le cas d'Apple et l'Irlande, il a été décidé que cet accord n'avait pas de substance économique et ne respectait pas le principe de pleine concurrence. Il est important de souligner que de tels accords ont habituellement une durée limitée en règle générale, entre 3 et 5 années⁵⁰. Or, l'arrangement préalable en matière de prix de transfert (en anglais *Advance pricing agreement*, généralement appelé « APA ») initial entre Apple et l'Irlande daté de 1991 ainsi que le second accord de 2007 n'avaient pas de date d'expiration⁵¹.

Les gouvernements qui acceptent de négocier ces ententes, comme ceux de l'Irlande et du BENELUX, semblent avoir oublié l'une de leurs principales missions : s'assurer que les impôts soient gérés avec rigueur et honnêteté. Il est plutôt inusité que la Commission européenne ait conclu que l'Irlande ait droit à l'équivalent de 20 milliards de dollars à titre d'impôts, mais que cet État refuse de réclamer cette somme à Apple, qui a pourtant les moyens de payer.

⁴⁹ CANADA, MINISTÈRE DES FINANCES, *Convention entre le gouvernement du Canada et le gouvernement d'Irlande en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, Ministère des Finances du Canada.

⁵⁰ Annexe 2.

⁵¹ COMMISSION EUROPÉENNE, Décision, « Decision to initiate the formal investigation procedure », 11 juin 2014, p. 13, en ligne : http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1582634_87_2.pdf (consulté le 12 septembre 2016).

Conclusion

L'intégration des économies ne cesse de s'accélérer et met à l'épreuve le cadre fiscal international, qui a été conçu il y a près d'un siècle. Le manque de transparence fiscale et la concurrence fiscale dommageable laissent apparaître des brèches qui profitent aux MNE et aux grandes fortunes. Les défis en matière de lutte contre l'évasion fiscale et l'évitement fiscal sont complexes. Ils nécessitent une action concertée et surtout, déterminée de la part des décideurs. Bien qu'il n'a pas été abordé dans ce présent texte, le grand enjeu d'aujourd'hui et de demain réside dans le commerce numérique. En effet, le marché numérique est devenu un vecteur central de croissance des transactions transfrontalières. Puisque les lois actuelles ne sont pas adaptées à l'ère numérique, les MNE peuvent les exploiter librement et générer d'importants profits dans des pays industrialisés à taux d'imposition élevés comme le Canada, sans pour autant y payer d'impôts. Le principal objectif de ces MNE n'est pas le développement économique et social des Canadiens. Ces entreprises ne sont plus seulement des multinationales au sens classique du terme, mais sont devenues, grâce à notre inaction collective, de véritables entreprises supranationales opérant partout dans le monde tout en n'étant fiscalement responsables nulle part.

À première vue, les lacunes du régime actuel prennent source dans le traitement fiscal incontestablement inéquitable des particuliers par rapport aux entreprises canadiennes, mais aussi dans celui des entreprises étrangères. Le Canada et le Québec, comme plusieurs autres juridictions, accusent un retard en ce qui a trait au régime fiscal international. Les deux ordres gouvernementaux se doivent de recouvrer les sommes qui leur échappent et de se doter d'une stratégie fiscale internationale.

Alors que le gouvernement fédéral et la majorité des provinces enregistrent des déficits budgétaires, il est primordial de trouver des solutions afin de créer un cadre fiscal juste et équitable pour tous les contribuables. Les solutions existent et une meilleure justice fiscale pour tous est possible. Le Québec a déjà fait preuve d'initiative et de leadership en instaurant la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise et en donnant suite à certaines de ses recommandations⁵². Quant au gouvernement fédéral, il a mis sur pied le Comité consultatif sur l'observation à l'étranger⁵³. Il appert que ce comité se penchera principalement sur la question du respect des lois fiscales par les Canadiens, mais non par des sociétés étrangères faisant affaire au Canada⁵⁴. Il serait de bon augure que ce comité

⁵² GOUVERNEMENT DU QUÉBEC, *Le plan économique du Québec*, Finance Québec, mars 2015, en ligne : <<http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/2015-2016/fr/documents/Planeconomique.pdf>> (consulté le 12 septembre 2016).

⁵³ GOUVERNEMENT DU CANADA, *Comité consultatif sur l'observation à l'étranger*, Agence de revenu du Canada, 11 avril 2014, en ligne : <<http://nouvelles.gc.ca/web/article-fr.do?nid=1049649>> (consulté le 12 septembre 2016).

⁵⁴ GOUVERNEMENT DU CANADA, *Le gouvernement du Canada s'attaque à l'évasion fiscale*, Agence de revenu du Canada, 11 avril 2014, en ligne : <<http://nouvelles.gc.ca/web/article-fr.do?nid=1049689>> (consulté le 12 septembre 2016).

revisite les règles fiscales canadiennes pour comprendre leur (non) application à un contexte mondial beaucoup plus compétitif. Est-il temps pour le Canada de revoir ses 92 conventions fiscales et d'adopter une position beaucoup plus ferme envers les pays fautifs et facilitateurs de fuites de capitaux ?

«The industry which does not pay its due share of public expense is generally a source of weakness and not a source of strength.» - Thomas S. Adams

Annexe 1 : AERF en vigueur avec le Canada⁵⁵

Accords signés et en vigueur	Paradis fiscal selon l'OCDE ou autres auteurs⁵⁶
Anguilla	oui
Aruba	oui
Antilles néerlandaises	oui
Bahreïn	oui
Bermudes	oui
Brunéi	non
Costa Rica	oui
Dominique	oui
Guernesey	oui
Île de Man	oui
Îles Caïmans	oui
Îles Turks-et-Caïcos	oui
Îles Vierges britanniques	oui
Jersey	oui
Liechtenstein	oui
Panama	oui
Saint-Kitts-et-Nevis	oui
Saint-Marin	oui
Saint-Vincent-et-les-Grenadines	oui
Sainte-Lucie	oui
Uruguay	non
Accords signés, mais pas encore en vigueur	
Îles Cook	oui
Accords en cours de négociations	
Antigua et Barbuda	oui
Belize	oui
Gibraltar	oui
Grenade	oui
Libéria	oui
Montserrat	oui
Vanuatu	oui

⁵⁵ CANADA, MINISTÈRE DES FINANCES, *Accords d'échange de renseignements fiscaux*, précité, note 16.

⁵⁶ J.R. HINES et E.M. RICE, précité, note 8.

Annexe 2 : Durée des arrangements préalables en matière de prix de transfert rétroactifs

Pays	Durée de l'arrangement préalable⁵⁷
France	La durée est déterminée par l'arrangement préalable en matière de prix de transfert (entre 3 et 5 ans).
Allemagne	Entre 3 et 5 ans.
Hongrie	L'arrangement peut être appliqué pour une durée de 3 à 5 ans. Il est possible de demander une extension (une seule fois).
Italie	Une fois qu'un arrangement a été conclu, il reste en vigueur durant 3 ans.
Lituanie	L'arrangement est valide pour l'année courante ainsi que les cinq années financières suivantes.
Luxembourg	L'arrangement est limité à une durée de 5 ans.
Pays-Bas	L'arrangement est applicable pour une durée de 4 à 5 ans, à moins qu'un contrat à long terme ne soit prévu.
Pologne	L'arrangement sera conclu pour une période maximale de 5 ans, avec la possibilité de prolonger la période pour un autre 5 ans.
Portugal	La durée maximale de l'arrangement (débutant à la conclusion finale) est de 300 jours pour les arrangements unilatéraux et de 480 jours pour les arrangements bilatéraux.
Canada	L'arrangement est valide pour une durée de 5 ans ou moins, dépendamment de ce qui est prévu dans l'arrangement ⁵⁸ .

⁵⁷ Traduit de : COMMISSION EUROPÉENNE, Décision, « Decision to initiate the formal investigation procedure », précité, note 51, par. 45.

⁵⁸ AGENCE DE REVENU DU CANADA, Circulaire d'information IC 94-4R , « Prix de transfert international: Arrangement préalable en matière de prix de transfert (APP) », 16 mars 2001, par. 55, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tp/ic94-4r/ic94-4r-f.html>> (consulté le 12 septembre 2016).