

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 8, numéro 1, le 25 janvier 2000

PÉNALITÉS DÉDUCTIBLES

Dans l'arrêt *65302 British Columbia Ltd.*, la CSC a conclu que les amendes et pénalités encourues aux fins de gagner un revenu sont déductibles et que leur déduction n'est pas contraire à l'ordre public. Cet arrêt est le dernier en date d'une série de décisions où la CSC a déclaré que les termes simples utilisés dans la Loi ne peuvent pas être embellis.

Le contribuable exploitait une entreprise avicole réglementée par l'office de commercialisation des oeufs de la Colombie-Britannique, qui attribue les quotas de production d'oeufs. Pendant plusieurs années, le contribuable avait dépassé son quota de crainte de perdre son principal client. Il n'était possible d'acheter des quotas supplémentaires qu'à l'extérieur de la région où le contribuable exerçait ses activités et ce, pour un prix atteignant presque le double du prix habituel. Le contribuable avait déclaré pour fins d'impôt le bénéfice tiré de ses quotas excédentaires. Un inspecteur a pris connaissance de l'infraction et a imposé une taxe sur le dépassement de 269 629 \$, que le contribuable a payée. Le Ministre a refusé la déduction de la taxe : la taxe était une dépense en capital ou, de toute façon, elle n'était pas une dépense d'entreprise.

La CCI a fait la distinction entre le pouvoir de l'office de fixer des taxes et celui d'imposer des pénalités : la taxe sur le dépassement de quota s'apparentait à des honoraires pour services rendus et non à une punition pour une infraction. Même si la taxe pouvait être considérée comme une pénalité, elle serait déductible parce que, à l'instar des dommages-intérêts résultant d'une collision maritime dans *Imperial Oil*, il s'agissait d'une dépense risquée, mais nécessaire, découlant des activités quotidiennes de l'entreprise. La déduction de cette taxe ne devait pas être refusée pour des motifs d'ordre public, et celle-ci ne constituait pas un paiement au titre du

capital. Puis, dans *Amway*, la CAF a refusé la déduction de pénalités découlant de la falsification frauduleuse de la valeur aux fins de l'importation parce que l'infraction pouvait être évitée. Dans *65302*, la CAF a conclu que la taxe sur le dépassement de quota pouvait être évitée; elle n'était par conséquent pas déductible et, pour des motifs d'ordre public, une déduction incompatible avec le plan de mise en marché des oeufs devait être écartée.

La CSC est en désaccord. Selon la majorité, la caractérisation de la taxe comme amende ou pénalité constituait une distinction non pertinente aux fins fiscales. La Loi impose le bénéfice net des entreprises : l'alinéa 18(1)a prévoit le refus de la déduction de dépenses qui n'ont pas été engagées aux fins de gagner un revenu d'entreprise — manifestement, l'objet visé par le dépassement des quotas — mais son libellé ne justifie pas l'application d'un critère plus rigoureux pour l'imposition d'amendes ou de pénalités. Dans *von Glehn*, la Cour d'appel du Royaume-Uni a refusé la déduction d'une pénalité, mais la loi rejetait la déduction de dépenses qui n'avaient pas été « totalement, exclusivement ou nécessairement faites en vue de la production du revenu ». Ce libellé, repris dans la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, a été élargi en 1948 dans la disposition antérieure à l'actuel alinéa 18(1)a. La décision dans *Imperial Oil* a été rendue en fonction du libellé antérieur, mais la disposition actuelle ne peut soutenir le critère d'évitabilité de l'arrêt *Amway*. La Couronne a fait valoir que le sens ordinaire de l'alinéa 18(1)a devrait être modifié pour s'harmoniser avec l'intention législative générale du Parlement selon laquelle l'interprétation d'une loi ne devrait pas contrecarrer l'objet d'une autre loi : la déduction d'une pénalité réduirait son effet dissuasif. La CSC n'est pas d'accord et cite son jugement dans *Antosko* : une règle d'interprétation ne peut nous permettre de nous écarter d'un libellé clair et non ambigu. Les tribunaux devraient être réticents à adopter, sous le couvert d'interprétation législative, des notions de politique ou de principe qui ne sont pas exprimées et ainsi créer une incertitude intolérable dans l'application de la Loi; le Parlement peut résoudre tout conflit apparent entre la Loi et d'autres lois. La déduction d'amendes et de pénalités encourues aux fins de gagner un revenu s'harmonise avec les principes de neutralité et d'équité : la capacité de payer d'un contribuable est fonction de son revenu net.

La minorité a également admis la déduction, mais a préféré fonder ses conclusions sur les faits en l'espèce, à savoir si la nature de la taxe était principalement compensatoire ou pénale : une taxe pénale véritable n'est pas encourue aux fins de gagner un revenu. Les juges majoritaires ont mis en lumière la complexité inhérente d'une telle distinction et réitéré que si un contribuable ne peut faire la preuve de l'objectif requis de gagner un revenu, l'alinéa 18(1)a trouve alors application de sorte que la déduction est refusée et l'analyse s'arrête là. Une infraction à ce point flagrante ou répugnante qu'une amende ne puisse

Dans ce numéro

Pénalités déductibles	1
De la coupe aux lèvres	2
Gagnants et perdants	2
Rapport pré-budgétaire	3
Sociétés de personnes au Delaware	4
Où sont passées les modifications fiscales aux É.-U.?	4
Formulaires et retenues aux États-Unis	4
Crédits d'impôt américains à la R & D	5
Automobile — Dépenses et avantages	5
Attention à l'IMS de l'Ontario	6
Sociétés étrangères affiliées	6
Silence sur la TPS	6
Prêts avec participation	7
Actualités fiscales étrangères	8

se justifier comme ayant été encourue aux fins de gagner un revenu serait rare. La cour a ensuite conclu que la taxe n'était pas un paiement au titre du capital, malgré le risque d'annulation de la licence et du quota d'un producteur pour défaut de paiement. Le non-paiement d'une facture d'électricité peut entraîner l'interruption du service, mais cela ne fait pas pour autant de la dépense une dépense en capital. Le principe de base doit être de donner l'image la plus fidèle possible du revenu du contribuable pour l'année.

À mon avis, les conclusions de la majorité sont justes : le refus de la déduction d'une amende ou pénalité par un contribuable revient à le pénaliser deux fois parce qu'on imposerait à nouveau un montant qui a déjà été versé dans les coffres de l'État. En l'espèce, la taxe visait à neutraliser les bénéfices tirés du dépassement des quotas sur lesquels le contribuable a déjà été imposé. Le jugement de la CSC dans 65302 est clair et bien motivé, compte tenu des principes fondamentaux d'équité et de politique fiscale. Tout refus de la déduction devrait être laissé au Parlement.

Kerri Mooney

Thorsteinssons, Vancouver

DE LA COUPE AUX LÈVRES

Une décision récente de la Cour supérieure de l'Ontario dans l'affaire *Juliar* illustre la valeur que peut avoir un ordre rectificatif après l'avortement d'une planification fiscale.

En novembre 1993, M. et M^{me} Juliar avaient échangé des actions de 867871 Ontario Ltd. contre des billets de Juliar Holdings Ltd. afin de pouvoir détenir leur participation dans une entreprise en exploitation par l'entremise de leur propre société de portefeuille (SPOR). Le comptable des contribuables avait cru par erreur que le prix de base de leurs actions se chiffrait au total à 470 000 \$; en fait, le prix de base provenait du transfert des actions fait aux Juliar par le père de M^{me} Juliar et avait été diminué, en vertu de l'article 84.1, du montant de l'exonération des gains en capital demandée à ce moment. À la suite d'une vérification effectuée en 1996, Revenu Canada a émis une nouvelle cotisation aux Juliar en leur attribuant un dividende pour 1993. L'assureur du comptable s'est adressé à la cour pour demander que l'erreur soit corrigée.

La question était de savoir si la cour pouvait corriger l'accord conclu, annuler et déclarer nuls les billets, et substituer la contrepartie en actions comme objet de l'échange lors du transfert des actions à Juliar Holdings. La cour a établi que les Juliar et Juliar Holdings avaient dès le départ l'intention commune de transférer les actions sans incidence fiscale immédiate, et que cette intention constituait une condition essentielle du contrat. (La cour ne s'est reportée à aucune documentation écrite sur ces points.) L'émission des billets relevait donc d'une erreur commune des parties. Seule M^{me} Juliar détenait des actions ordinaires de SPOR parce que les parties voulaient que la totalité de la croissance de l'entreprise lui revienne. La cour a accordé un ordre de rectification des résolutions adoptées par la société afin de remplacer les billets par une émission d'actions d'une catégorie existante de Juliar Holdings, rétroactivement à 1993, date qui devenait désormais la date du roulement.

L'affaire *Juliar* laisse entrevoir la possibilité que, si les faits démontrent clairement que l'on ne souhaitait pas que l'opération ait des conséquences fiscales immédiates, il est possible de corriger une planification fiscale erronée. Dans l'affaire *Juliar*, aucune preuve documentaire n'établissait l'existence d'une intention commune, mais il existait une preuve convaincante que, selon l'intention des parties, l'opération devait se faire avec imposition différée. Il serait probablement sage de consigner telle intention par écrit de façon à pouvoir corroborer l'opinion selon laquelle le résultat fiscal est primordial et l'intention commune des parties était de différer l'impôt.

Robert R. Jason

Fogler Rubinoff LLP, Toronto

GAGNANTS ET PERDANTS

Pour la première fois dans la dernière décennie, Ottawa a perçu, en 1997, plus d'impôts et autres recettes qu'il n'a fait de paiements. Cependant, dans sept provinces et dans les territoires, le revenu fédéral, selon la définition donnée dans les comptes nationaux, n'a pas suffi pour couvrir les dépenses. Des surplus ont été dégagés en Ontario, en Alberta et en Colombie-Britannique. Si le solde fédéral peut être interprété comme le coût net ou l'avantage net pour les citoyens des provinces formant la fédération, alors, seules ces trois provinces n'ont pas retiré un avantage net de notre système fédéral. Les chiffres sont extraits des comptes économiques provinciaux de 1997, les plus récents publiés par Statistique Canada.

Surplus ou déficits fédéraux en pourcentage du PIB

	Chiffres réels		Si le revenu est rendu égal aux dépenses	
	1997	1992	1997	1992
T.-N.	-26,1	-37,2	-27,1	-33,2
Î.-P.-É.	-20,3	-30,5	-21,4	-25,5
N.-É.	-17,6	-22,6	-18,8	-17,5
N.-B.	-14,4	-22,8	-15,4	-18,3
Qué.	-2,1	-7,0	-3,0	-3,1
Ont.	5,4	1,3	4,4	5,7
Man.	-8,2	-12,2	-9,1	-8,0
Sask.	-4,6	-14,7	-5,4	-10,7
Alb.	5,6	0	4,8	3,9
C.-B.	3,8	0,4	2,8	4,8
Moyenne nationale ...	1,0	-4,3	0	0

Les limitations des chiffres sont importantes. Les dépenses fédérales en biens et services peuvent être attribuées à la province où les biens sont utilisés ou les services rendus. Les intérêts sur la dette publique peuvent être attribués en fonction des adresses paraissant sur les chèques d'intérêts ou de la répartition par province des détenteurs ultimes : les fonds de retraite et les REER en gestion commune qui ont leurs sièges dans deux ou trois villes sont détenus par des citoyens de tout le pays. Les recettes de l'impôt sur le revenu sont facilement réparties si les formules convenues sont toujours valides, mais certains impôts et droits — les droits

de douanes, par exemple – sont attribués au bureau de perception régional sans égard à la destination ultime des biens. Par conséquent, la répartition régionale des recettes et des dépenses peut manquer de précision et aussi de transparence, du moins en théorie. Il faut aussi apprécier les faiblesses de cette approche pour la mesure des gains ou pertes associés à une participation à la fédération. Un établissement fédéral, tel que des installations de défense, situé dans une province peut servir une fin nationale. Même si Ottawa demande plus à une province en particulier que ce qu'il lui remet, l'accès à un marché national peut néanmoins représenter un avantage économique. Et, sur un plan plus abstrait, on peut faire valoir que l'existence de la nation profite à tous les citoyens.

Il reste que les chiffres du surplus ou du déficit fédéral dans chaque province constituent l'une des nombreuses estimations qui sont faites des gains ou pertes associés à une participation à la fédération. Cette mesure n'est toutefois utile que dans le contexte d'un budget équilibré. Dans la période 1992 à 1996, les budgets des comptes nationaux du gouvernement fédéral se sont soldés par des déficits. Si nous supposons arbitrairement que les recettes sont ajustées pour coïncider avec les dépenses, les signes des surplus ou des déficits ne changent pas, comme on peut le voir dans le tableau. Les déficits réels au Québec, par exemple, ont diminué de façon constante de 1992 à 1997, tout comme le solde fédéral global. Compte tenu de l'ajustement visant à éliminer le surplus ou le déficit global, le solde fédéral au Québec était à peu près le même en 1997 qu'en 1992.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

RAPPORT PRÉ-BUDGÉTAIRE

Faisant suite à ses consultations pré-budgétaires annuelles, le Comité permanent des finances de la Chambre des communes a soumis ses recommandations en vue du budget fédéral de 2000.

Surplus budgétaires. Le gouvernement ne devrait pas prendre d'engagement au-delà de son mandat en cours quant à l'utilisation des surplus selon, par exemple, la formule actuelle 50-50 – une moitié consacrée aux dépenses, l'autre à la réduction de la dette et des impôts. Les dépenses devraient être maintenues à peu près aux niveaux réels actuels par habitant, même si le coût des programmes gouvernementaux est en hausse. Pour assurer le financement continu des dépenses sociales du gouvernement, la dette devrait être sensiblement réduite par voie de remboursements et de réductions des impôts qui généreront une croissance économique soutenue et accéléreront le renversement de la spirale déficitaire qui a causé l'alourdissement de la dette. On ne devrait envisager aucune nouvelle dépense tant que la spirale de l'endettement ne sera par renversée.

Impôt sur le revenu des particuliers. Un plan quinquennal de réductions de l'impôt sur le revenu des particuliers devrait prévoir les initiatives suivantes :

- augmentation de 15 % des montants personnels de

base qui peuvent être encaissés en franchise d'impôt, comme protection contre l'inflation;

- augmentation de 15 % des seuils des fourchettes d'imposition;

- réduction du taux de la fourchette d'imposition intermédiaire, qui passerait de 26 % à 23 %;

- augmentation à 30 % sur cinq ans du plafond de contenu étranger des REER; augmentation de 2 000 \$ sur cinq ans des plafonds de cotisations aux REER et indexation de ces plafonds;

- élimination de la surtaxe de 5 %;

- réduction à 65 % du taux d'inclusion des gains en capital pour mieux l'aligner sur celui s'appliquant aux dividendes, pour rendre le régime canadien d'imposition des gains en capital plus compétitif avec celui des États-Unis et pour faire tomber les barrières au financement des entreprises en démarrage. Si les taux d'imposition des particuliers et des sociétés étaient réduits, la neutralité pourrait justifier un taux d'inclusion de 50 %;

- diminution sensible du taux de réduction de la prestation fiscale canadienne pour enfants;

- réduction de 0,40 \$ des cotisations à l'assurance-emploi.

Le comité réitère sa conviction qu'une indexation complète sur l'inflation mettrait fin à la progression par palier. Le régime devrait faire l'objet d'une réforme qui en assurerait l'équité horizontale, c'est-à-dire qu'un traitement analogue serait accordé aux personnes placées dans des circonstances financières semblables – par exemple, les parents mariés ou célibataires ayant des enfants à charge et les personnes ayant un handicap.

Gains en capital sur les dons. Nombre de personnes qui se sont présentées devant le comité proposaient que l'on accorde un soutien fiscal aux dons de biens comportant une plus-value. Le comité recommande un taux d'inclusion unique du gain en capital sur un bien donné correspondant à la moitié du taux général, modifié; un taux d'inclusion équivalant à la moitié du taux normal s'applique en ce moment aux dons d'actions, de titres et de droits cotés à une bourse de valeurs.

Taxe d'affaires. On recommande de procéder à une réforme en profondeur du régime de la taxe d'affaires de façon à réduire de façon substantielle les taux d'imposition des entreprises, de restaurer la neutralité et de s'adapter à la concurrence mondiale. Un système d'imposition qui serait neutre face à la technologie aiderait à réduire le risque relié à la transition en période d'expansion du commerce électronique par les entreprises. Un programme quinquennal de réduction des taux d'imposition des entreprises est recommandé :

- réduction du taux général de l'impôt sur le revenu des sociétés, qui passerait de 28 % à 23 %;

- réduction à 65 % du taux d'inclusion des gains en capital;

- conception d'un plan conjoint fédéral et provincial visant à réduire les taxes sur le capital et à en harmoniser l'assiette, à partir d'une définition commune du capital;

- réduction des cotisations à l'assurance-emploi jusqu'à ce qu'elles atteignent l'équilibre.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

SOCIÉTÉS DE PERSONNES AU DELAWARE

À compter de l'an 2000, le Delaware applique une nouvelle loi sur les sociétés en nom collectif – la *Delaware Revised Uniform Partnership Act* (DRUPA) – qui s'inspire de la loi modèle (RUPA) proposée en 1994 par la conférence nationale des commissaires sur l'uniformisation des lois des états. Les dispositions de la DRUPA comportent quelques différences et améliorations importantes qui ont pour effet d'accroître la souplesse et de permettre au Delaware de demeurer le chef de file des états en ce qui concerne la formation d'entités commerciales.

La DRUPA se fonde, pour la réglementation des sociétés en nom collectif, sur la théorie dite de l'entité, plutôt que sur la théorie globale. Une société de personnes constituée en vertu de la nouvelle loi est plus avantageuse en pratique du fait principalement qu'elle peut être transformée ou fusionnée avec d'autres types d'entités, mais elle peut se révéler moins intéressante pour les personnes non américaines qui souhaiteraient une société de personnes plus traditionnelle : les pays étrangers pourraient traiter la société en nom collectif comme une société par actions. Au Canada, une société de personnes est généralement considérée comme une relation entre des personnes et non comme une entité distincte en vertu du droit applicable aux sociétés de personnes et aux sociétés commerciales; de toute évidence, cette attitude reflète la théorie globale, même si une société de personnes est traitée comme une entité distincte pour le calcul du revenu aux fins de l'impôt. Pour tenir compte des problèmes auxquels donnent lieu les nouveaux attributs de la société en nom collectif, et de leurs conséquences potentielles sur le classement des entités étrangères, la DRUPA permet en général que l'on en contourne les dispositions dans le contrat de société de personnes : la disposition qui fait d'une société de personnes une entité distincte renvoie expressément à ces dispositions d'exception. Par conséquent, aux fins de l'impôt canadien, si la société de personnes constituée en vertu de la DRUPA est une société par actions, la possibilité de créer une société de personnes plus traditionnelle peut être perçue de fait comme un choix en vertu de la règle dite « check-the-box ».

Toutes les sociétés en nom collectif constituées après 1999 sont régies par la DRUPA. Les sociétés de personnes qui existaient avant l'adoption de la loi y seront assujetties après 2001 à moins qu'elles choisissent de l'être plus tôt, ce qui leur laisse un délai de deux ans pour déterminer le statut de la société de personnes aux fins de l'impôt canadien et évaluer la nécessité d'apporter des modifications à la convention de société de personnes pour s'assurer de son classement ultérieur à titre de société de personnes. Ceux qui estiment que ces modifications sont insuffisantes ou trop aléatoires peuvent se diriger vers les états qui n'ont pas encore adopté la RUPA.

Vance Sider et Dave Beaulne
KPMG LLP, Toronto

OÙ SONT PASSÉES LES MODIFICATIONS FISCALES AUX É.-U.?

De nombreuses propositions fiscales internationales se sont évaporées en 1999, y compris celles formulées dans

le budget 2000 de l'Administration Clinton et d'autres apparues au cours de l'été et rejetées en septembre sous le couperet du veto présidentiel. Cependant, un projet de loi « élargi », adopté le 20 décembre 1999, renferme quelques mesures qui présentent de l'intérêt.

L'exception toujours en vigueur relativement au financement, contenue dans le Subpart F, a été prorogée pour deux ans, soit jusqu'au 31 décembre 2001. On a confirmé que les ententes anticipées en matière de prix de transfert (EAPT) et les renseignements de base s'y rattachant seraient considérés comme des renseignements confidentiels; ils ne pourront donc être publiés en vertu des exigences de l'examen public, quel que soit le moment où l'EAPT a été obtenue. Le crédit pour R & D a été prorogé pour cinq ans. On peut se prévaloir du crédit à compter du 1^{er} juillet 1999, mais on ne peut en tenir compte pour l'estimation des impôts à payer – à l'égard des frais engagés après juin 1999 et avant octobre 2000 – avant le 1^{er} octobre 2000; les frais engagés dans les 12 mois qui suivent n'auront pas d'incidence sur l'estimation des impôts à payer avant le 1^{er} octobre 2001. Cette approche constitue une manoeuvre budgétaire du gouvernement américain. La nouvelle règle pourra avoir une incidence sur la trésorerie de certaines entreprises, mais n'aura pas d'autre conséquence défavorable sur les états financiers.

James J. Tobin

Ernst & Young LLP, New York

FORMULAIRES ET RETENUES AUX ÉTATS-UNIS

De nouveaux règlements du Trésor américain entraînent la modification de nombreux formulaires de l'IRS applicables aux personnes qui ne sont pas des Américains. La date d'entrée en vigueur des nouveaux règlements a été reportée au 1^{er} janvier 2001, mais un représentant de l'IRS a récemment indiqué, dans le cadre d'un colloque tenu à Washington, DC, que les formulaires de remplacement devraient être utilisés immédiatement. En vertu des nouveaux règlements, quiconque ne possède pas de numéro de sécurité sociale aux États-Unis ou de numéro d'identification de particulier contribuable (« ITIN ») ne pourra bénéficier des avantages liés à un traité fiscal. De nombreuses personnes qui ne sont pas des Américains, incluant des universitaires invités, n'obtiennent pas leur ITIN; ainsi, tout collègue ou université aux États-Unis, par exemple, doit retenir 30 % du salaire de ces personnes et le verser à l'IRS. L'impôt est recouvrable ultérieurement lors de la production d'une déclaration de revenu américaine, mais les particuliers concernés omettent souvent de le faire. Un établissement d'enseignement américain (articles 1.501(c)(3) à 1(d)(3)(i) du règlement) peut, moyennant une entente écrite avec l'IRS, devenir un mandataire (« acceptance agent ») pour aider les universitaires et étudiants étrangers à se conformer aux nouvelles exigences. Parmi les autres entités admissibles, mentionnons : une institution financière (article 265(b)(5)), une agence fédérale (article 6402(f)) et les personnes qui

fournissent des conseils professionnels aux contribuables lors de la préparation de leur déclaration de revenu. On trouve dans le Rev. Proc. 96-52 (1996-2 CB 372 (1996)) des directives détaillées pour devenir mandataire.

En vertu de l'article XX du traité entre le Canada et les États-Unis, un résident canadien qui poursuit des études à temps plein aux États-Unis est généralement exonéré de l'impôt américain sur les sommes qu'il reçoit de l'étranger pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation. Aucune règle du traité ne s'applique expressément aux professeurs ou enseignants, mais des règles spéciales de l'IRC sur le statut de résidence aux fins de l'impôt américain visent à la fois les professeurs et les étudiants. Généralement, un non-résident qui ne détient pas de carte verte est un résident pour une année donnée en vertu de l'IRC s'il satisfait à un critère fondé sur un nombre de jours (le critère de la présence importante) : à savoir, la présence physique aux États-Unis 1) pendant au moins 183 jours au cours de cette année, ou 2) pendant au moins 31 jours au cours de cette année, dans la mesure où le critère de la présence physique a été respecté pendant une période antérieure de trois ans. Les professeurs et étudiants canadiens qui se trouvent aux États-Unis en vertu de certains types de visas peuvent exclure un nombre limité de jours de présence aux États-Unis aux fins de l'application de ce critère si les exigences prévues dans leur visa sont généralement respectées : un particulier qui était exonéré à titre d'étudiant ou de professeur pendant une partie de deux des six années précédentes ne peut exclure les jours de présence de l'année en cours si la totalité de sa rémunération pour l'année en cours et les années précédentes n'était pas décrite à l'article 872(b)(3).

Le formulaire 1001 de l'IRS (« Ownership, Exemption or Reduced Rate Certificate ») est remplacé par le formulaire W-8BEN (« Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding »). Les Canadiens utilisent ce formulaire pour confirmer aux clients et payeurs américains qu'ils ne possèdent pas d'établissement stable aux États-Unis et qu'ils sont par conséquent exonérés de la retenue de l'impôt américain sur leurs bénéfices d'entreprise de source américaine. De plus, le formulaire 4224 (« Exemption for Withholding of Tax on Income Effectively Connected with the Conduct of a Trade or Business in the United States ») est remplacé par le formulaire W-8ECI (« Certificate of Foreign Person's Claim for Exemption from Withholding on Income Effectively Connected with the Conduct of a Trade or Business in the United States »). Les formulaires W-8IMY (« Certificate of Foreign Intermediary, Foreign Partnership or Certain US Branches for United States Tax Withholding ») et W-8EXP (« Certificate of Foreign Government or Other Foreign Organization for United States Tax Withholding ») sont également nouveaux. Tous les nouveaux formulaires sont disponibles sur le site Web de l'IRS à l'adresse suivante : www.irs.ustreas.gov.

Leslie R. Kellogg

Hodgson Russ Andrews Woods & Goodyear LLP, Buffalo

CRÉDITS D'IMPÔT AMÉRICAINS À LA R & D

Le Congrès américain a prolongé de cinq ans son programme de crédits d'impôt à la R & D — auparavant, les prolongations n'étaient que d'un an — soit jusqu'au 30 juin 2004, et y a apporté quelques modifications techniques. L'annonce de cette mesure contient divers points intéressants.

■ On craignait que l'IRS soit trop sévère à l'égard des demandes de crédit pour R & D; le Congrès espère que l'expression « recherche admissible » (« qualified research ») en vertu du programme sera interprétée d'une façon qui soit compatible avec l'intention recherchée.

■ Il est confirmé que la recherche admissible s'entend de la recherche faite en vue de découvrir des informations technologiques nouvelles pour le contribuable et qui ne soient pas facilement accessibles au grand public; cela met fin aux préoccupations voulant que la norme appelée « eureka » appliquée par l'IRS était trop sévère.

■ La recherche admissible peut faire appel à des technologies existantes ou s'appuyer sur des principes de génie ou des règles scientifiques en usage, en vue de la découverte d'informations nouvelles; les déductions étaient refusées si le contribuable utilisait des méthodes standards dans l'exécution de travaux de R & D.

■ Certaines exigences de l'IRS concernant la tenue des registres peuvent s'avérer inutiles et coûteuses : on s'est dit préoccupé par le fait que le crédit pouvait être disponible même si certaines exigences déraisonnables en matière de tenue de registre n'étaient pas respectées.

Le Congrès américain a reconnu les difficultés propres aux praticiens canadiens, et il s'occupe de la question; souhaitons que Revenu Canada emboîte le pas dans sa révision actuelle des pratiques administratives relatives à la RS & DE.

Kenneth J. Murray et Ray Eglitis

Deloitte & Touche LLP, Mississauga

AUTOMOBILE — DÉPENSES ET AVANTAGES

Plafonds de déduction des frais d'automobile. Pour les achats effectués après 1999, le plafond du coût en capital pour l'application de la DPA est majoré de 1 000 \$ pour passer à 27 000 \$ plus les taxes de vente. Pour les contrats de location-bail conclus après 1999, le montant maximum des frais de location augmente de 50 \$ pour s'établir à 700 \$ par mois plus les taxes de vente (calculé au prorata si la valeur du véhicule dépasse le plafond aux fins de la DPA). Le plafond des frais d'intérêt déductibles engagés pour l'achat d'une automobile demeure à 250 \$ par mois.

Les allocations exonérées payées par l'employeur sont majorées de 0,02 \$ pour passer à 0,37 \$ le kilomètre pour la première tranche de 5 000 kilomètres et à 0,31 \$ le kilomètre additionnel (0,41 \$ et 0,35 \$ au Yukon, dans les Territoires du Nord-Ouest et au Nunavut). Le taux servant à déterminer l'avantage imposable au titre de la partie personnelle des dépenses de fonctionnement d'une automobile payées par l'employeur augmente de 0,01 \$ pour s'établir à 0,15 \$ le

kilomètre (0,12 \$ pour les employés qui ont pour principale occupation la vente ou la location d'automobiles).

Méthode simplifiée pour les frais de déplacement.

Après 1998, les contribuables peuvent utiliser une méthode simplifiée pour calculer les frais admissibles de repas et d'automobile aux fins des déductions des crédits pour frais médicaux et de déménagement et les déductions pour les habitants de régions éloignées. La méthode détaillée habituelle exige du contribuable qu'il conserve les reçus pour pouvoir les présenter sur demande; la méthode simplifiée prévoit l'application de taux uniformes sans présentation de reçus. Pour les repas, le taux uniforme s'établit à 11 \$ par repas (33 \$ par jour par personne). La méthode simplifiée pour les frais d'automobile exige du contribuable qu'il garde trace du nombre de kilomètres parcourus; le taux uniforme varie entre 0,345 \$ le kilomètre en Saskatchewan et 0,425 \$ le kilomètre dans les territoires. Il s'agit d'un changement par rapport aux arrêts *Enns* et *Watt* où Revenu Canada avait accepté des taux aussi bas que 0,05 \$ le kilomètre pour les frais de déplacement à des fins médicales (voir « Medical Care Travel », *Canadian Tax Highlights*, 17 juin 1997, p. 45).

Wayne Tunney and Lori Dunn
KPMG LLP, Toronto

ATTENTION À L'IMS DE L'ONTARIO

Les sociétés assujetties à l'impôt minimum des sociétés (IMS) de l'Ontario qui ont émis des dettes convertibles ont subi des injustices que le budget de l'Ontario de 1999 propose de corriger en ce qui concerne les intérêts encourus après le 4 mai 1999. (Voir « IMS de l'Ontario », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 16 mars 1999, p. 23.) Par contre, il existe toujours des problèmes dans les cas de report rétrospectif de pertes.

On suppose qu'une société de l'Ontario a un revenu comptable et un revenu imposable de 1 \$M dans l'année 1. Dans l'année 2, une perte de 1 \$M est réalisée tant aux fins comptables que fiscales et elle est portée en diminution du revenu imposable dans l'année 1. Un IMS de 40 000 \$ (1 \$M × 4 %) pourrait en résulter puisqu'il n'y a pas de report de la perte à l'année 1 aux fins de l'IMS. La perte nette ajustée de 1 \$M de l'année 2 est tout simplement reportée prospectivement sur 10 ans à titre de perte admissible aux fins de l'IMS. À moins que le revenu imposable d'une année à venir ne soit sensiblement moindre que le revenu comptable, l'avantage que peut procurer la perte admissible pourrait ne jamais se matérialiser.

Louis J. Provenzano et Glen Stewart
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES AFFILIÉES

Les propositions législatives du 30 novembre 1999 du ministère des Finances comprennent un certain nombre de mesures d'allègement et de resserrement relatives aux sociétés étrangères affiliées.

■ Le ministère du Revenu a toujours soutenu que si une société de personnes détenait des actions d'une société non-

résidente (SEA), un associé (SCAN) ne peut déduire les dividendes payés à la société de personnes et ne peut faire aucun choix relatif à tout gain en capital réalisé par la société de personnes sur une disposition d'actions. Si une autre société étrangère affiliée de SCAN (SPOREA) est un associé, les dividendes de SEA payés à la société de personnes ne sont pas ajoutés aux comptes de surplus de SPOREA et peuvent représenter un REATB pour SCAN. Une série complexe de propositions traitent de ces résultats inappropriés. Les associés sont réputés être propriétaires des actions de SEA détenues par la société de personnes et sont réputés recevoir les dividendes qui s'y rattachent, proportionnellement à la JVM de leur participation dans la société de personnes, et ils peuvent faire le choix relatif à leur quote-part directe ou indirecte des gains provenant de la disposition d'actions par la société de personnes.

■ Si une SEA réalise un gain ou une perte en capital attribuable à la variation du cours d'une devise par rapport au dollar canadien lors du règlement d'une créance entre sociétés affiliées, le montant du gain ou de la perte est alors réputé être nul tant aux fins du REATB que pour les comptes de surplus. Une règle semblable s'applique aux gains ou pertes de change réalisés par une société affiliée donnée lors d'un rachat d'actions ou d'une réduction du capital d'une autre société affiliée, et d'une disposition d'actions en faveur d'une autre société affiliée avec laquelle elle a un lien de dépendance. La portée de ces règles déterminatives est dorénavant généralement élargie de façon à s'appliquer aussi aux gains et pertes de change au titre du revenu ou découlant du rachat ou de la réduction du capital de la société affiliée donnée. Par ailleurs, de nouvelles restrictions s'appliquent : par exemple, SCAN doit détenir une participation admissible (au moins 10 % de la valeur et des droits de vote) dans les sociétés affiliées pertinentes ou les parties doivent être liées.

■ Le report prospectif de pertes étrangères accumulées, relatives à des biens inutilisées est porté de cinq à sept ans; un report rétrospectif de trois ans est introduit. Toutefois, une mesure de resserrement prévoit que si des sociétés étrangères affiliées calculent leur impôt à payer à une administration étrangère sur une base consolidée ou combinée, un paiement compensatoire payé par une SEA à une autre pour l'utilisation de sa perte ne sera admissible à titre d'impôt étranger accumulé payé que si la perte est une perte étrangère accumulée, relative à des biens.

Allan R. Lanthier

Ernst & Young s.r.l., Montréal

SILENCE SUR LA TPS

Près d'une décennie après l'introduction de la TPS, les tribunaux étudient encore la possibilité pour un fournisseur de recouvrer la taxe qui n'aurait pas été prise en compte sur une opération. (Voir, par exemple, « GST Not Collected », *Canadian Tax Highlights*, 18 août 1998, p. 60.) Dans l'affaire *Leong c. Princess Investments*, la Cour suprême de la Colombie-Britannique (CSCB) a passé en revue la jurisprudence sur le droit au recouvrement : en l'absence de faits exceptionnels, il ne vaut peut-être plus la peine de faire

obstacle à la demande par un fournisseur d'un recouvrement de taxe — par opposition aux pénalités et intérêts — si l'avis nécessaire a été signifié.

Dans *Princess Investments*, un particulier actionnaire était prêt à verser un montant convenu pour un actif d'une société dans le cadre du rachat de sa participation; il avait cédé son droit d'acheter l'actif à son fils juste avant la vente. L'entente ne faisait aucune mention de la TPS. Après que la société eut été cotisée pour la TPS, les pénalités et les intérêts, elle a fait parvenir une lettre dans laquelle elle réclamait le montant cotisé à l'ancien actionnaire qui refusa de payer. La société a recouvré la taxe, les intérêts et les pénalités devant la cour des petites créances. En appel, le fils, qui, selon la CSCB, était le seul véritable défendeur, a fait valoir que le prix de vente incluait la taxe et que l'information relative à la TPS n'avait tout simplement pas été inscrite sur la facture comme elle aurait dû l'être. Un examen de la jurisprudence a fait ressortir l'existence de deux raisons qui expliquent l'obligation de mention de la TPS : la protection du consommateur et la simple indication que la TPS est exigible, une façon de voir qui est fondée sur le principe selon lequel la responsabilité de payer la TPS appartient au bénéficiaire de la fourniture. La CSCB a adopté une interprétation du critère de l'obligation de divulguer la TPS fondée sur l'intention, et elle a conclu qu'il n'est pas nécessaire de donner l'information au moment de l'opération et que le délai d'exécution de cette obligation n'était pas limité par la loi. Par conséquent, la lettre adressée au fournisseur après le transfert constituait un avis adéquat. Même si la demande de recouvrement de la TPS a été accordée, les intérêts et les pénalités sont demeurés la responsabilité de la société parce que la règle concernant le recouvrement de la taxe ne fait pas état de ces montants et qu'ils résultent de l'omission par le fournisseur de percevoir et de remettre la taxe, et non pas de l'omission par l'acheteur de la payer.

James Warnock

McMillan Binch, Toronto

PRÊTS AVEC PARTICIPATION

Les propositions législatives du 30 novembre 1999 modifient l'alinéa 20(1)e) de façon à refuser la déduction des paiements liés à la participation aux bénéfices ou des paiements semblables effectués dans le cadre de l'emprunt d'argent, à l'exception des paiements faits aux termes d'une convention écrite conclue à cette date ou antérieurement. Le changement couvre les paiements conditionnels à l'utilisation de biens ou qui dépendent de la production de biens, ou qui sont calculés en fonction des recettes, des bénéfices, du flux de trésorerie, du prix des marchandises ou d'un critère semblable ou en fonction de dividendes, et reprend l'exclusion des prêts avec participation de l'application de la règle de l'exonération de la retenue d'impôt pour certains prêts de cinq ans ou plus, prévue dans la Loi. Selon les notes explicatives, le changement ne touche pas les montants payés au titre des intérêts parce qu'ils sont effectués en compensation de l'utilisation d'argent emprunté, ce qui laisse l'arrêt *Sherway* intact.

Un prêt avec participation permet à un bailleur de fonds, en échange de modalités et conditions de prêt favorables, d'avoir droit, par exemple, à un pourcentage des flux de trésorerie, du revenu brut ou du bénéfice net ou de la plus-value d'un projet immobilier grâce à un pourcentage du produit d'un bien donné ou de la valeur de celui-ci à un moment donné. Un promoteur peut donc améliorer sa capacité d'emprunter et le prêteur, participer à la rentabilité potentielle d'un projet. Avant les modifications du 30 novembre 1999, un emprunteur-promoteur pouvait déduire un paiement de participation admissible à titre de dépense d'intérêt dans l'année ou, autrement, sur cinq ans, à titre de dépense engagée à l'occasion d'emprunts d'argent. Traditionnellement, Revenu Canada estimait qu'un paiement de participation n'était pas admissible à titre d'intérêt, puisque celui-ci doit être calculé sur une base cumulée quotidienne et sur un montant de principal ou un droit à un tel montant, et qu'il doit représenter une compensation pour l'utilisation du principal ou du droit à celui-ci. Même si les paiements de participation ont été jugés déductibles à titre de frais d'emprunt par la CAF dans *Yonge-Eglinton*, Revenu Canada soutenait que la portée de cet arrêt était limitée aux commissions d'engagement.

Dans un arrêt plus récent, *Sherway Gardens*, la déduction de paiements de participation à titre de frais d'intérêt a été permise. Le contribuable-promoteur avait amassé des fonds en vue de la construction d'un grand centre commercial; il avait émis des obligations à un taux d'intérêt nominal inférieur au marché, soit 9,75 % par année, plus des paiements de participation annuels correspondant à 15 % du surplus d'exploitation du contribuable en sus de 2,9 M \$. La CCI a conclu à la déductibilité des paiements de participation à titre de frais d'emprunt, mais non à titre de frais d'intérêt : le paiement ne s'accumulait pas quotidiennement et n'était ni calculé en pourcentage du principal impayé ni autrement lié à ce dernier. La Couronne a porté le jugement en appel, et la CAF a confirmé la déduction des paiements de participation tant à titre de frais d'emprunt que de frais d'intérêt, interprétant de façon large le terme « intérêt » conformément à la réalité commerciale. Selon la cour, une décision contraire reviendrait à envoyer le message que la Loi décourage l'entrepreneuriat alors que les particuliers qui veulent démarrer de nouvelles entreprises doivent trouver des modes de financement nouveaux et innovateurs pour réussir. Les paiements de participation n'étaient pas calculés en pourcentage du principal des obligations, mais ils s'y rapportaient puisqu'ils étaient exigibles tant que le principal demeurait impayé. Revenu Canada reconnaît que les paiements de participation de *Sherway* n'étaient pas des distributions du bénéfice parce que la somme de l'intérêt stipulé et des paiements de participation était proche du taux d'intérêt commercial alors en vigueur. Un paiement de participation à capital variable risque donc d'amener Revenu Canada à refuser la déduction des intérêts; la prudence commande que le paiement soit calculé de façon à refléter les taux d'intérêt du marché. Les propositions du 30 novembre 1999 constituent la réponse aux interrogations de Revenu Canada à savoir si l'alinéa 20(1)e) avait besoin d'être

précisé après que la CAF eut reconnu, dans *Sherway*, la déductibilité des paiements de participation à titre de frais d'intérêt et de frais d'emprunt.

Jack Bernstein

Aird & Berlis, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Traités

Le Canada a signé un nouveau traité avec le Chili le 2 janvier 1998. Le 16 décembre 1998 et le 28 octobre 1999, respectivement, le Canada et le Chili ont annoncé qu'ils avaient accompli toutes les formalités requises pour mettre en oeuvre le traité, qui est entré en vigueur le 28 octobre 1999. Un nouveau traité avec le **Nigeria** a été ratifié le 16 novembre 1999. Les dispositions des deux traités sont applicables depuis le 1^{er} janvier 2000. Le Canada entreprendra bientôt des négociations en vue de la conclusion d'un nouveau traité avec l'**Arménie** et d'un traité avec la **Roumanie** qui remplacera le traité existant.

Mexique

La réforme fiscale est maintenant devenue loi et elle contient des modifications qui simplifient le régime fiscal et permettent de combattre l'évasion fiscale. Ces modifications comprennent une prolongation de six mois de la date d'échéance des taux réduits de retenue d'impôt sur les paiements d'intérêts; la création d'entités financières à vocation limitée – des parabanques – qui auront droit au taux réduit de retenue d'impôt de 15 % (4,9 % pour les résidents d'un pays avec traité); et des changements aux règles sur la provenance du revenu mexicain et du revenu étranger. La définition de « redevance » est élargie de façon à couvrir les produits provenant de certains biens ou droits et déterminés en fonction du rendement ou de l'utilisation, ou encore les produits de disposition. Les contribuables peuvent demander une EAPT pour l'exercice courant, les exercices passés ou les trois exercices à venir – pour un total de cinq, comparativement à neuf selon les anciennes règles. (Voir « Actualités fiscales étrangères », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 23 novembre 1999, p. 88.) De nouveaux formulaires de renseignements doivent être produits annuellement où seront déclarées toutes les opérations conclues, dans l'exercice précédent, avec des personnes étrangères liées. La règle de 1999 sur la majoration des dividendes aux fins du calcul de la retenue d'impôt n'a pas été précisée; certaines commentateurs précisent qu'un traité pourrait avoir préséance sur cette règle.

Les règles libératoires (« safe harbour ») pour les « maquiladoras » ont officiellement été publiées dans la Gazette le 28 décembre 1999 (ibid.).

SITE WEB DE L'ACEF

Pour les numéros indexés de *Faits saillants en fiscalité canadienne*, consulter le site Web de l'ACEF à <http://www.acef.ca> et sélectionner **Faits saillants**

L'Association canadienne
d'études fiscales
595, Bay Street, bureau 1200
Toronto, Canada M5G 2N5
Téléphone : (416) 599-0283
Télécopieur : (416) 599-9283
Internet : <http://www.acef.ca>
ISSN 1192-2672

Publié mensuellement.
Prix à l'unité : 13,33 \$
Abonnement : 160 \$ par année

OCDE

Après 18 mois de discussion entre les pays membres de l'OCDE, les milieux d'affaires et les associations regroupant des consommateurs, l'OCDE a publié des lignes directrices régissant la protection des consommateurs dans le contexte du commerce électronique en vue d'encourager l'application de pratiques loyales en matière de commerce, de publicité et de marketing. Les lignes directrices peuvent être consultées sur le site Web de l'OCDE ou à la bibliothèque de l'ACEF.

États-Unis

L'IRS a étendu la date d'entrée en vigueur des règlements définitifs sur les retenues d'impôt relatives au revenu de source américaine payé à des personnes étrangères aux paiements faits après 2000 (originellement applicable aux paiements postérieurs à 1998). (Voir les TD 8856 et 8734; pour un résumé et d'autres détails, contactez la bibliothèque de l'ACEF.)

Venezuela

Une nouvelle constitution, applicable à compter du 30 décembre 1999, requiert la modification de la législation fiscale dans le but d'éliminer les exceptions aux principes de la non-rétroactivité dans l'application des lois fiscales; de prévoir des sanctions pénales en cas d'évasion fiscale; d'imposer des peines aux conseillers fiscaux – avocats et comptables – pour conspiration dans le but de frauder le Trésor; d'éliminer la prescription pour les infractions fiscales graves; de hausser le taux d'intérêt moratoire pour les dettes fiscales; et d'appliquer le principe de l'interprétation stricte aux lois fiscales.

Antilles Néerlandaises

Dans le but de revitaliser le secteur des services financiers du pays et lui permettre de se départir de son image de paradis fiscal, de nouvelles propositions fiscales prévoient un taux d'impôt uniforme de 34,5 %. Lors de l'adoption de la loi en 2000, le régime « offshore » actuel sera aboli mais un régime de droits acquis s'appliquera jusqu'à la fin de 2009 ou 2019 pour les sociétés étrangères existant avant 2000.

Carol Mohammed

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2000, L'Association canadienne d'études fiscales.
Tous droits réservés. Toute demande de reproduction ou copie, sous quelque forme ou par quelque moyen, de toute partie de la présente publication pour distribution doit être adressée par écrit à Laurel Amalia, rédactrice, L'Association canadienne d'études fiscales, 595 Bay Street, bureau 1200, Toronto, Canada M5G 2N5. Des frais de reproduction pour distribution sont exigés. En publiant *Canadian Tax Highlights* et *Faits*

saillants en fiscalité canadienne, L'Association canadienne d'études fiscales et Vivien Morgan ne fournissent aucun conseil ou avis professionnel. Les commentaires contenus dans la présente publication représentent l'opinion des auteurs et non pas nécessairement celle de l'Association canadienne d'études fiscales ou de ses membres. Les lecteurs sont priés de consulter leurs conseillers professionnels avant de prendre quelque action en se fondant sur l'information contenue dans la présente publication.