

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 8, numéro 2, le 29 février 2000

SOCIÉTÉS HYBRIDES ET CONVENTION DE L'OCDE

Une source à l'OCDE laisse entendre que les propositions récentes visant à modifier l'application des commentaires sur la convention modèle aux sociétés de personnes seront intégrées dans la prochaine mise à jour.

De nombreux exemples sont inclus. Dans l'un, une société de personnes (P) est formée dans l'État P où elle gagne un revenu de redevances qui ne peut être attribué à un établissement stable (ES) dans cet état. L'État P considère P comme une entité transparente aux fins de l'impôt, mais l'État R, où résident les associés, la considère comme une entité imposable. L'État P devrait-il accorder un taux de retenue réduit à l'égard des redevances? Le comité conclut que l'État P ne devrait pas être tenu d'accorder les avantages prévus par la convention parce que les associés ne sont pas redevables de l'impôt sur le revenu de la société de personnes en vertu des règles de répartition [de l'État R]. Les propositions formulées dans les commentaires proposés reflètent ce point de vue : l'état d'où provient le revenu doit examiner la législation fiscale de l'état de résidence afin de déterminer quelle est l'application des avantages prévus par la convention. Le Canada n'a exprimé aucune réserve au sujet de ces propositions. Or, cette approche pourrait avoir une incidence importante sur les structures transfrontalières Canada-États-Unis. Supposons qu'une société de personnes (Hybride), constituée en vertu d'une loi provinciale canadienne, ait des revenus de source canadienne qui ne peuvent être attribués à un ES au Canada. Hybride, qui compte deux associés américains, choisit en vertu des règlements dits « check-the-box » d'être considérée comme une société aux fins de l'impôt sur le revenu américain. Si la

convention Canada-États-Unis s'applique comme le suggèrent les propositions de l'OCDE, ni la société de personnes ni les associés ne peuvent avoir droit aux avantages prévus par la convention, de sorte que les paiements faits à Hybride et qui sont assujettis à l'impôt de la partie XIII, y compris les intérêts et les redevances, sont soumis au taux de 25 % s'appliquant aux pays sans convention. Les propositions ne touchent pas la question de la disponibilité d'un allègement fiscal lorsque les fonds sont rapatriés aux associés qui sont alors redevables de l'impôt sur le revenu. (Le document « The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships » est disponible à la bibliothèque de l'Association.)

Gabe Hayos et Brian Mustard
KPMG LLP, Toronto

IMPÔT PROVINCIAL CALCULÉ SUR LE REVENU

Un communiqué conjoint des ministres des Finances et du Revenu national, « L'administration des impôts provinciaux par le gouvernement fédéral : nouvelles orientations », donne des lignes directrices détaillées sur de nouvelles mesures de perception fiscale et sur un régime offrant aux provinces et aux territoires l'option de prélever leurs impôts sur le revenu des particuliers, soit sur le revenu imposable soit sur l'impôt fédéral de base. Un régime d'impôt calculé sur le revenu donne aux provinces et aux territoires une plus grande marge de manoeuvre pour l'élaboration de politiques fiscales distinctes et leur assure une plus grande protection en regard de l'incidence des modifications apportées aux taux d'imposition et crédits fédéraux sur leur assiette d'imposition. Les sous-ministres adjoints responsables de la fiscalité des 11 provinces et territoires avec lesquels le gouvernement fédéral a conclu un accord de perception ont accepté les lignes directrices.

Le nouveau régime maintient certains avantages du régime combiné existant, tels un formulaire de déclaration unique et une agence de perception unique, mais le fardeau associé à l'obligation de conformité pour les particuliers s'alourdira inévitablement. L'assiette d'imposition demeure le revenu imposable fédéral, mais le contrôle sur le nombre de tranches d'imposition et les taux d'imposition correspondants, les surtaxes, les réductions d'impôt sur les faibles revenus et les crédits d'impôt remboursables est accru. Les provinces et les territoires contrôlent en outre un ensemble distinct de crédits d'impôt non remboursables – qu'il faut multiplier par le taux d'impôt provincial-territorial le plus bas (autre que 0) – et peuvent plafonner les crédits fédéraux ou ajouter leurs propres crédits uniques. Plutôt que d'adopter les futures augmentations fédérales des crédits d'impôt, les provinces et les territoires peuvent maintenir la valeur d'un crédit au moindre de la valeur de 1997 et de la

Dans ce numéro

Sociétés hybrides et convention de l'ocde	9
Impôt provincial calculé sur le revenu	9
Fiducies non testamentaires	10
Tout est relatif n'est-ce pas?	10
On a serré la vis	11
Dons par testament	11
Évaluation des dons aux É.-U.	12
Bénéficiaires rétroactifs d'un REER	12
Émigration, troisième prise	13
RS&DE – Évolution du plan d'action	13
Fonds non-résidents – Nouveautés	14
Propositions sur les fiducies	14
Commerce électronique et taxe de vente	15
Examen par l'ombudsman australien	15
Actualités fiscales étrangères	16

valeur, pour l'exercice courant, du crédit fédéral correspondant. Les provinces et les territoires pourraient accroître les crédits fondés sur les dépenses — par exemple, le RPC, l'A-E, les frais de scolarité, les frais médicaux et les dons de bienfaisance — mais ils ne pourraient pas les fixer à un niveau inférieur au niveau fédéral.

Une autre série de lignes directrices permet à l'administration fédérale de gérer un éventail beaucoup plus large d'impôts provinciaux et territoriaux. Une province ou un territoire ne peut faire de « maraudage » en offrant des incitatifs uniquement aux contribuables vivant en dehors de son territoire pour les encourager à s'installer chez-eux. Les frais demandés par le gouvernement fédéral pour l'administration des mesures sont progressifs afin de tenir compte de leur degré d'harmonisation avec les politiques fédérales.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

FIDUCIES NON TESTAMENTAIRES

En vertu d'une fiducie au profit du conjoint, seul ce dernier peut être le bénéficiaire de la fiducie tout au long de sa vie, et les actifs de la fiducie sont réputés faire l'objet d'une disposition au décès. L'introduction de la fiducie mixte au profit du conjoint et de la fiducie en faveur de soi-même dans les propositions législatives révisées de décembre 1999, applicables aux fiducies établies après 1999 par les particuliers âgés d'au moins 65 ans, pourrait se traduire par un regain d'intérêt pour les fiducies non testamentaires dans le cadre d'une stratégie de planification successorale.

Les nouvelles fiducies s'inspirent de la fiducie au profit du conjoint. Un conjoint peut transférer des actifs à une fiducie mixte au profit du conjoint dont les deux conjoints seront les bénéficiaires initiaux tout au long de leur vie. La disposition réputée est différée jusqu'au décès du dernier conjoint survivant, tout comme si les actifs avaient été détenus directement par le premier conjoint et reçus en héritage par le conjoint survivant. Dans une fiducie en faveur de soi-même, le particulier qui donne des biens à la fiducie doit avoir droit à la totalité du revenu de la fiducie avant le décès; personne d'autre ne peut recevoir ni revenu ni capital avant ce moment. Il y a disposition réputée des biens de la fiducie au décès du contribuable et la règle de la constatation réputée aux 21 ans s'applique dès lors. Dans les deux types de fiducie, les bénéficiaires nommés —les enfants, par exemple—ont droit au revenu et au capital de la fiducie après le décès du conjoint survivant ou du particulier, ce qui permet d'éviter les droits d'homologation. L'évitement des droits d'homologation peut être motivé par des considérations d'ordre monétaire—les droits s'établissent à 1,5 % de la valeur brute de la succession en Ontario et à 1,4 % en Colombie-Britannique—ou autres. Par exemple, l'homologation est un processus public. La liste et la valeur des biens de la personne décédée sont incluses dans la demande d'homologation et elle peut être reproduite par n'importe qui pour un montant minime. De plus, certaines lois provinciales permettent aux ayants droit de demander

au tribunal de réécrire le testament, ce qui peut évidemment entraîner des conflits de famille; mais, dans la plupart des provinces, les fiducies non testamentaires sont à l'abri, compte tenu du type de pouvoirs prévus par le constituant. L'application de telles lois en Ontario, à l'Île-du-Prince-Édouard, au Yukon et dans les Territoires du Nord-Ouest peut être enclenchée si, au décès, la personne décédée conservait un pouvoir de révocation de la fiducie ou un pouvoir d'utilisation ou de disposition du principal de la fiducie.

Selon les propositions législatives, un contribuable peut établir une fiducie mixte au profit du conjoint et lui faire don d'actions rachetables émises dans le cadre d'un gel successoral classique sans que l'opération ne donne lieu à l'imposition immédiate du gain en capital; la totalité du revenu de la fiducie est disponible pour être utilisée par les conjoints tout au long de leur vie et est attribuée au particulier pour fins d'impôt. Au décès du conjoint survivant, les actifs de la fiducie sont détenus pour le compte des bénéficiaires nommés, ce qui permet de fait d'éviter l'homologation. Si les actions rachetables détenues par la fiducie mixte au profit du conjoint ou par la fiducie en faveur de soi-même sont des actions rachetables à faible capital versé et à valeur élevée, la fiducie peut transformer le gain en capital réputé au décès en un dividende réputé en rachetant les actions après le décès, ce qui donnera lieu à une perte en capital qui viendra neutraliser le gain en capital réputé, dans la mesure où la fiducie n'est pas affiliée à la société au moment du rachat.

Blair P. Dwyer

Blair Dwyer & Company, Victoria

TOUT EST RELATIF N'EST-CE PAS?

L'évaluation annuelle du fardeau fiscal de différents pays faite par l'OCDE révèle que le Canada n'a pas un fardeau fiscal trop élevé; il n'a tout simplement pas le bon voisin et les bons concurrents commerciaux. En 1997, dernière année pour laquelle on dispose d'informations complètes, le total des impôts au Canada — que les économistes définissent comme incluant des éléments connexes, tels les profits des régies des alcools — représentait 36,8 % du produit intérieur brut (PIB), pourcentage légèrement en hausse sur l'année précédente mais inférieur à la moyenne non pondérée de 37,2 % pour l'ensemble des pays de l'OCDE.

En fait, le Canada se classait 15^e parmi les 29 pays membres de l'OCDE, soit bien en dessous des pays scandinaves et en dessous de l'Allemagne et de la France, par exemple, et seulement un peu au-dessus du Royaume-Uni et de la Nouvelle-Zélande, mais nettement au-dessus du Japon et de notre plus proche voisin, les États-Unis. Le Canada se situait en dessous de la moyenne non pondérée pour la Communauté européenne — 41,5 % — mais exactement au niveau de la moyenne des pays du G7.

Bien que le ratio des impôts perçus par rapport au PIB est le meilleur outil de comparaison disponible des fardeaux fiscaux globaux, il ne dit pas toute l'histoire. Les différences dans les prestations de services publics peuvent, dans

certains cas, compenser les différentiels fiscaux. L'exemple le plus évident est celui des soins de santé : au Canada, le système, qui est soutenu par les deniers publics, est plus complet que le système américain, ce qui peut signifier des impôts moindres pour les employeurs et les travailleurs autonomes qui, toutefois, sont confrontés à des primes d'assurance-maladie élevées.

Lorsqu'on regarde les moyennes, la position canadienne semble bonne, mais certains détails sont troublants. Le Canada a le fardeau fiscal applicable aux particuliers le plus élevé de tous les pays sauf cinq, et son niveau d'impôts fonciers arrive au deuxième rang. Les impôts de sécurité sociale canadiens (en général, ceux qui sont prélevés sur la masse salariale) sont bien inférieurs à la moyenne et représentent environ la moitié du niveau américain. Par contre, les pensions de sécurité de la vieillesse, financées à même les recettes fiscales générales, représentent au Canada une plus grande part du programme général de sécurité sociale. Les taxes à la consommation (taxes de vente générales et taxes d'accise sur des biens et des services déterminés) levées au Canada sont bien inférieures à la moyenne de l'OCDE mais comptent pour environ les deux tiers du niveau des taxes américaines de même nature, ce que savent très bien les touristes canadiens aux États-Unis. Le fardeau fiscal canadien global a peu changé par rapport aux moyennes des pays du monde industrialisé, mais il s'est détérioré par rapport à notre principal partenaire commercial et voisin le plus proche, les États-Unis.

Impôts en pourcentage du PIB

	Canada	États-Unis	Moyenne européenne	Moyenne de l'OCDE
1965	25,9	25,0	26,4	25,8
1970	31,2	28,1	29,7	28,9
1975	33,1	27,5	32,9	31,2
1980	32,0	27,6	35,4	32,8
1985	33,1	26,9	37,6	34,5
1990	36,2	27,6	38,3	35,6
1995	35,4	28,8	39,1	36,5
1997	36,8	29,7	39,9	37,2

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

ON A SERRÉ LA VIS

Il y a près de trois ans, l'Ontario annonçait que la plupart des logiciels constituaient des biens meubles corporels (BMC) assujettis à la taxe de vente au détail (TVD). Les vérificateurs ontariens tentent maintenant de s'assurer que les entreprises de consultation informatique prélèvent la TVD sur leurs services taxables, un changement qui a surpris un grand nombre d'entre elles.

Un service taxable est défini comme incluant « la main-d'œuvre fournie pour l'installation, le montage, le démontage, le réglage, la réparation ou l'entretien » d'un BMC. Par conséquent, une fois que le législateur a établi que les logiciels étaient des BMC, la plupart des activités portant sur ces produits deviennent techniquement taxables; même

si cela ne représentait pas un changement de la position de l'Ontario, les politiques antérieures de la province n'étaient pas toujours claires ni appliquées uniformément. Les entreprises de consultation informatique ontariennes découvrent maintenant que les vérificateurs cotisent la plupart de leurs services comme étant assujettis à la TVD, ce qui se traduit par un coût supplémentaire de 8 %, calculé sur leur chiffre d'affaires brut des quatre dernières années, plus les intérêts.

Des exceptions sont prévues si les services sont purement consultatifs ou portent sur des logiciels personnalisés mais cela pose des problèmes pratiques. Par exemple, des services consultatifs purs non taxables peuvent se greffer à d'autres services taxables et être considérés de ce fait comme formant un tout, c'est-à-dire un service taxable, même si les diagnostics critiques et chronophages n'ont entraîné que quelques ajustements matériels (telle la réinstallation d'un logiciel). Si les services sont offerts dans le cadre d'un contrat à prix fixe, le résultat est identique même si un seul service taxable est en cause; l'Ontario est d'avis que le prix fixe est entièrement taxable même si le travail comporte d'importantes composantes non taxables. Dans le cas de services ayant trait à des logiciels personnalisés exonérés, il est difficile de déterminer en quoi consiste un tel logiciel, une fois que les exemples évidents sont mis de côté. Ainsi, la règle du double stipule que le logiciel taxable devient un logiciel personnalisé si le coût des modifications est supérieur au prix d'achat initial, prix souvent impossible à déterminer.

Rob Kreklewitz

Millar Wyslobicky Kreklewitz, Toronto

DONS PAR TESTAMENT

Une récente interprétation technique porte sur la question de savoir si un don peut être fait par testament. Selon Revenu Canada, si le testament permet au liquidateur de faire un don à un organisme de bienfaisance particulier, dont le montant se situe à l'intérieur d'une fourchette déterminée, le montant minimum constitue le montant du don ouvrant droit à un crédit d'impôt dans la dernière déclaration du contribuable décédé ou celle de l'année précédente. Un don en sus du seuil minimum est laissé à la discrétion du fiduciaire et ne peut être déduit que dans la déclaration de la succession. Revenu Canada ajoute qu'il est actuellement en train de revoir sa position (énoncée dans des interprétations techniques de 1998) selon laquelle, si le liquidateur a le choix entre plusieurs organismes de bienfaisance nommés, le don n'ouvrira droit au crédit que dans la déclaration de la fiducie et non dans celle de la personne décédée.

La question de savoir si un don a été fait par testament peut être cruciale lorsque des actions d'une société privée sont en cause. Voici un exemple : un particulier décède alors qu'il est propriétaire d'actions privilégiées d'une SPOR de placement. Le testament prévoit que le liquidateur peut faire un don se situant entre 400 000 \$ et 500 000 \$ à n'importe quel organisme de bienfaisance enregistré, ce qui doit ouvrir droit au crédit dans la déclaration de la fiducie seulement.

Les actions privilégiées seront rachetées dans la première année d'imposition de la succession, et la perte en capital qui en résultera sera reportée dans la dernière déclaration du contribuable. Le crédit d'impôt pour dons de bienfaisance neutralisera l'impôt à payer au rachat dans la déclaration de la fiducie et il pourrait ne pas être utilisé en totalité s'il était appliqué à la déclaration du contribuable décédé. Les conditions techniques liées à une autre solution—la majoration — ne sont peut-être pas satisfaites, ou la solution pourrait par ailleurs être moins intéressante. Si Revenu Canada change son interprétation actuelle de ce qu'il considère être un don fait par testament, il pourrait devenir difficile de faire passer le crédit d'impôt à la déclaration de la fiducie de la succession, sauf si le liquidateur dispose d'une grande discrétion quant au montant du don. Il est peu probable que Revenu Canada estime qu'un don est fait par testament si le liquidateur a toute liberté pour déterminer le montant du don à verser à n'importe quel organisme de bienfaisance, à concurrence de 500 000 \$. Cependant, une telle liberté risque d'exposer le liquidateur à la contestation des héritiers s'il décide de faire un don d'un montant important. Une simple solution technique consisterait à permettre au liquidateur de choisir de demander le crédit dans la déclaration de la personne décédée et/ou dans celle de la fiducie de la succession.

Kathy Munro et Bruce Harris

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

ÉVALUATION DES DONS AUX É.-U.

En avril 1999, l'IRS a tenu des audiences publiques sur un projet de règlements sur l'impôt sur les dons et les successions qui exigeait que les contribuables fournissent des informations adéquates pour justifier la JVM des biens transférés. (Voir « Informations sur les dons aux États-Unis », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 27 septembre 1999, p. 68.) Ces propositions prévoyaient la présentation d'informations détaillées, coûteuses et complexes sur les méthodes d'évaluation utilisées et les facteurs pris en considération, pour faciliter l'appréciation de la légitimité des valeurs fournies par le contribuable, en particulier si des escomptes pour participation minoritaire et négociabilité étaient demandés sur les participations transférées. Faisant suite aux témoignages recueillis lors des audiences, les règlements définitifs comprennent la méthodologie à suivre pour déterminer la nature et l'importance des escomptes. La déclaration fiscale ne doit inclure que les informations et les données pertinentes pour la détermination de la JVM. Le contribuable est dispensé de produire des informations détaillées, financières et autres, sur les actifs transférés si un rapport d'évaluation a été préparé par un expert.

Une nouvelle norme d'évaluation est définie. La définition actuelle de l'IRS — suivant laquelle l'expert est une personne qui offre ses services au public à titre d'évaluateur ou qui fait des évaluations de façon régulière — contient maintenant une norme objective de compétence. L'expert doit être en mesure de démontrer qu'il est impartial et qu'il a la compétence nécessaire pour procéder à l'évaluation du type

de bien visé, compte tenu de ses antécédents, de son expérience, de sa formation et de son adhésion à des associations d'évaluateurs professionnels. Les règlements établissent en outre des normes sur le contenu du rapport d'évaluation qui sont semblables à celles promulguées par les corporations d'évaluateurs professionnels. Une divulgation adéquate, comme elle est envisagée dans les règlements définitifs, comprend toujours une déclaration dans laquelle le contribuable décrit toute position prise qui irait à l'encontre de règlements proposés, temporaires, ou définitifs ou de décisions administratives du Trésor américain (plusieurs portent sur des évaluations d'entreprises) publiés au moment du transfert.

Richard M. Wise

Wise Blackman, Montréal

BÉNÉFICIAIRES RÉTROACTIFS D'UN REER

Selon une proposition du budget fédéral, à compter de 1999, un enfant ou un petit-enfant financièrement à la charge du rentier décédé d'un REER ou d'un FERR peut recevoir un remboursement de primes à même le REER du rentier, même s'il y a un conjoint survivant. Les fonds peuvent ainsi être imposés à un taux moins élevé et le report peut s'étaler sur une période plus longue. Pour les décès survenus entre 1996 et 1998, en vertu d'un choix produit au plus tard le 1^{er} mai 2000, un enfant ou petit-enfant à charge peut être un bénéficiaire admissible (le 30 avril 2000 étant un dimanche, la date limite de production est donc fixée au lendemain). Les détails sur la production du choix sont maintenant disponibles.

L'enfant ou le petit-enfant (c.-à-d. son tuteur) et le représentant légal de la personne décédée font un choix dans une lettre remise au bureau de district qui a traité la dernière déclaration de la personne décédée et la plus récente déclaration du bénéficiaire. Le choix doit comprendre les renseignements suivants : le nom et le NAS de la personne décédée ainsi que la date du décès; les noms et numéros des régimes visés; le nom du représentant légal de la personne décédée; le nom du bénéficiaire, sa date de naissance, son NAS et son lien de parenté avec la personne décédée; si le bénéficiaire était financièrement à la charge du rentier décédé et si cette dépendance résultait d'une déficience physique ou mentale; et si le bénéficiaire et le représentant légal ont tous deux choisi de considérer le bénéficiaire comme un bénéficiaire admissible. On doit également fournir des informations sur l'imposition des montants versés à même le REER. Le formulaire T2019 doit être rempli de façon à ce que les parties choisissent de désigner la totalité ou une partie des montants versés à la succession à même le REER comme étant un remboursement de primes reçu par le bénéficiaire touché. Des instructions doivent indiquer les rajustements appropriés à apporter à la déclaration de revenu du rentier décédé pour l'année du décès, la réattribution des montants réputés provenir du REER en vertu du choix et l'augmentation du revenu du bénéficiaire pour l'année de la réception du remboursement

de primes. En cas de transfert admissible à un REER ou un FERR ou à un émetteur en vue de l'achat d'une rente admissible au plus tard le 29 février 2000, un reçu officiel doit également être fourni.

Wayne Tunney et Lori Dunn
KPMG LLP, Toronto

ÉMIGRATION, TROISIÈME PRISE

Le 17 décembre 1999, le ministère des Finances a rendu public des propositions législatives révisées destinées à améliorer les propositions publiées à l'origine en octobre 1996 puis modifiées en décembre 1998. (Voir « Avant de partir », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 19 janvier 1999, p. 1.) Les propositions révisées n'apportent guère d'allègements additionnels aux contribuables.

Le particulier qui émigre du Canada ou la fiducie résidant au Canada qui attribue des biens à un bénéficiaire non-résident sont généralement assujettis à l'impôt lors d'une disposition réputée à la JVM. La liste restreinte des biens exclus est élargie de façon à inclure les droits futurs de certains employés et autres avantages. Le paiement de l'impôt peut être reporté (sans intérêt) moyennant la fourniture et le maintien d'une garantie acceptable auprès du Ministre, une option qui n'est disponible qu'à l'égard des attributions de biens canadiens imposables (BCI) de fiducies. Suivant l'annonce du ministère des Finances de septembre 1999, Revenu Canada est autorisé à accepter une garantie de nature différente ou de valeur moindre que ce qui serait normalement exigé si le fait pour l'émigrant de fournir une garantie acceptable ou qu'elle soit fournie en son nom devait lui causer un préjudice injustifié. Le Ministre n'est pas tenu d'exercer cette discrétion, et aucun appel n'est possible s'il omet de le faire.

Les propositions de décembre 1998 prévoyaient qu'un particulier (autre qu'une fiducie) qui devient un non-résident peut choisir de « dénouer » la disposition réputée au moment du départ s'il revient au pays dans les cinq ans et est toujours propriétaire du bien en cause. La limite de cinq ans est supprimée. Un traitement différent s'applique aux BCI et aux biens autres que des BCI. Dans les deux cas, le choix annule généralement la disposition réputée au moment du départ, mais, lors de la disposition ultime d'un bien autre qu'un BCI, aucun impôt n'est levé sur les gains (et aucun allègement n'est accordé au titre des pertes) accumulés pendant la période de non-résidence. Aucun allègement semblable n'est encore prévu pour la fiducie résidant au Canada qui attribue un bien à un bénéficiaire non-résident qui devient un résident du Canada : il n'est en effet pas possible de « dénouer » l'opération imposable ou, dans le cas d'un BCI, d'obtenir du Ministre une renonciation à la garantie.

Si un particulier émigre du Canada et est propriétaire de biens à déclarer dont la JVM totale est supérieure à 25 000 \$, les nouvelles propositions exigent expressément de cette personne qu'elle présente au Ministre une liste de tous ces biens au plus tard à la date d'échéance de production pour l'année de l'émigration. Certains biens sont exclus, dont les

espèces ayant cours légal au Canada et les dépôts de telles espèces, les biens à usage personnel dont la valeur est inférieure à 10 000 \$ et certains actifs de résidents à court terme du Canada.

Les participations dans des fiducies personnelles résidant au Canada acquises sans contrepartie sont généralement exonérées de l'application des règles de l'impôt de départ. Une nouvelle règle anti-évitement empêche l'utilisation de fiducies au profit du conjoint pour éviter l'impôt de départ ou convertir ce qui serait un gain en capital assujetti à l'impôt régulier en une attribution d'une fiducie qui ne serait assujettie qu'à une retenue d'impôt. Si le contribuable transfère un bien à une fiducie au profit du conjoint après le 17 décembre 1999 en prévision de son départ à venir, le bien est réputé avoir fait l'objet d'une disposition à la JVM au moment de l'émigration.

Allan R. Lanthier
Ernst & Young s.r.l., Montréal

RS&DE — ÉVOLUTION DU PLAN D'ACTION

Des représentants de Revenu Canada et du secteur privé se sont rencontrés à Montréal, les 27 et 28 janvier 2000, pour faire le point sur les améliorations à caractère administratif apportées au programme d'encouragements fiscaux à la RS&DE. Le rapport de Revenu Canada à l'intention des intervenants du domaine de la RS&DE est disponible sur Internet à l'adresse suivante : www.ccr-aadrc.gc.ca/taxcredit/sred/stakehold-e.html.

Lors de la première conférence tenue à Vancouver en juin 1998, les participants de l'industrie, mécontents et furieux de la façon dont le programme était administré, s'étaient entendus sur un plan d'action en 13 points en vue de l'améliorer. Tant les représentants du secteur privé que Revenu Canada ont depuis consacré beaucoup de temps et d'efforts à atteindre les buts fixés. Le climat de coopération observé à la dernière rencontre témoigne de la reconnaissance que des progrès ont été accomplis. Mais on reconnaît aussi qu'ils sont encore trop lents et qu'il y a beaucoup de travail à faire. On a aussi souligné la nécessité d'une représentation accrue de la part des PME. Un certain nombre de documents de travail ont été examinés, incluant ceux qui portaient sur la définition d'« un projet », la documentation et un nouveau mécanisme de résolution de différends. On a généralement convenu que le document sur la définition d'un projet ne nécessitait que des changements mineurs avant sa mise en oeuvre, mais il semble que les représentants du secteur privé et les conseillers scientifiques de Revenu Canada s'opposent toujours sur la question d'une norme de documentation à l'appui d'une demande. Le nouveau mécanisme de résolution de différends semblait prometteur, et les représentants du secteur privé ont formulé des suggestions de conception au comité responsable. D'autres groupes ont discuté de l'évolution du service d'examen des projets avant la présentation d'une demande et du service des chargés de compte; les deux initiatives de Revenu Canada ont reçu un accueil favorable, mais on craint

que des contraintes budgétaires ne puissent nuire à leur mise en oeuvre. Les deux parties ont également discuté de la nécessité d'un changement de mentalité au sein de Revenu Canada pour assurer la réussite du projet.

Tant le Ministre que le commissaire adjoint de la Direction générale de la validation, de l'exécution et des recherches sur l'observation ont déclaré que la date limite fixée pour l'achèvement du plan d'action était la fin de l'année 2000. Les représentants sectoriels qui font partie du comité permanent se sont également engagés à respecter l'échéance. Toutes les parties concernées reconnaissent qu'il y a encore beaucoup à faire.

Kenneth J. Murray

Deloitte & Touche LLP, Mississauga

FONDS NON-RÉSIDENTS — NOUVEAUTÉS

En vertu de propositions législatives de septembre 1999, modifiées en décembre 1999, un fonds de placement non-résident n'exploite généralement pas une entreprise au Canada du seul fait d'engager de conseillers canadiens pour obtenir des services de gestion de portefeuille, des services de courtage ou des services administratifs en rapport avec des placements dans des titres. Certaines exigences de la loi risquent d'aller à l'encontre de l'objectif recherché, à savoir accroître la compétitivité internationale des fournisseurs de services canadiens, parce que les difficultés commerciales et légales qui en résulteront risquent, au bout du compte, de restreindre le nombre de consommateurs non-résidents potentiels de tels services.

Pas plus de 20 % de la valeur d'un fonds admissible ne peut être détenue par un investisseur qui n'est pas lui-même un fonds admissible. Le gestionnaire d'un fonds dont les parts sont largement distribuées ne sera pas en mesure de respecter ces critères d'admissibilité et, considérant son obligation de fiduciaire et son intolérance concomitante face aux risques fiscaux hors de son contrôle, il pourra préférer un fournisseur de services non canadien. En fait, de nombreux fonds dépassent ce seuil de propriété mais, en leur refusant l'exonération et, en conséquence, en refusant aux résidents canadiens la possibilité de leur offrir leurs services, on ne sert aucun objectif apparent de politique.

Si le fournisseur de services canadien a un lien de dépendance avec le promoteur, il est pénalisé par une disposition qui limite alors la règle d'exonération à un fonds ayant un taux de rotation des capitaux qui ne dépasse pas trois. La limitation du taux de rotation vise l'évitement fiscal et, en conséquence, le critère du lien de dépendance devrait mettre l'accent sur le fournisseur de services et les propriétaires effectifs du fonds, non sur son promoteur. D'autres possibilités d'évitement fiscal sont adéquatement couvertes par les règles du REATB, les règles concernant les prix de transfert et la DGAE.

Un fonds ne peut investir que dans des placements admissibles (PA), définis au départ comme des biens autres que des biens déterminés. L'exclusion des actions d'une société dont au moins 50 % de la valeur provient de certains

biens canadiens, même s'ils ne sont pas des biens canadiens imposables pour le fonds, a été modifiée : ces actions ne sont maintenant exclues que si la propriété du fonds et de toutes les personnes qui ont avec lui un lien de dépendance atteint 25 %. Les modifications de décembre comportent également une définition dite inclusive des PA qui n'englobe pas les immeubles dans les placements permis énumérés. Si l'objectif sous-jacent est de s'assurer que le fonds n'exploite pas une entreprise, une liste des placements permis est inutile : par définition, un fonds de placement non-résident ne peut investir des fonds dans des biens; il ne peut exploiter une entreprise.

Ken Snider

Ogilvy Renault, Toronto

PROPOSITIONS SUR LES FIDUCIES

En décembre 1999, des propositions législatives révisées sur les fiducies ont été rendues publiques. Elles contiennent plusieurs nouvelles mesures destinées à assurer que les transferts à une fiducie ne servent pas à réduire indûment l'impôt.

■ Si la participation d'un bénéficiaire est acquise et peut être transmise à des personnes nommées par celui-ci, elle peut être réputée avoir fait l'objet d'une disposition immédiatement avant le décès. Si la fiducie contracte un emprunt avant ce moment et procède à une attribution de capital, la valeur de la participation dans la fiducie peut être réduite du montant de l'emprunt. Il y a dorénavant une disposition réputée à la JVM immédiatement après l'attribution si l'objet de l'opération est d'éviter l'impôt payable au décès par suite de la disposition de la participation. Les attributions faites peu de temps avant le décès du bénéficiaire risquent dorénavant d'être examinées de plus près.

■ Pour éviter les droits d'homologation au décès, il est possible de procéder au transfert, par voie de roulement, de biens à une fiducie au profit du conjoint ou à une fiducie s'il n'y a pas de changement dans la propriété effective du bien; les particuliers transfèrent couramment des actifs sans plus-value aux fiducies autres que les fiducies au profit du conjoint ou des biens comportant des gains qui peuvent être neutralisés par des pertes. Au décès du constituant ou du conjoint bénéficiaire, il n'y a pas de disposition réputée de la participation dans la fiducie autre qu'une fiducie au profit du conjoint ou des biens de celle-ci, et les actifs de la fiducie sont généralement transmis aux enfants, les bénéficiaires résiduels. Pour une fiducie établie après 1999, un particulier âgé d'au moins 65 ans peut transférer, par roulement, un bien à une fiducie dont il sera le seul bénéficiaire du revenu et du capital (fiducie en faveur de soi-même) ou dont la fois lui-même et son conjoint seront bénéficiaires (fiducie mixte au profit du conjoint) tout au long de leur vie. Les effets de la disposition réputée au décès du constituant ou du conjoint survivant, respectivement, pourraient être mitigés par la disposition résultant d'un transfert de bien à la fiducie par l'ajout d'enfants à titre de bénéficiaires discrétionnaires pendant la vie du ou des parents.

■ S'il est raisonnable de considérer qu'un bien a été transféré à une fiducie nouvellement établie en prévision de la cessation de résidence du particulier au Canada, les biens de la fiducie sont alors réputés faire l'objet d'une disposition au moment du départ du particulier. La règle vise les tentatives de transformation de ce qui constituerait un gain en capital assujéti à l'impôt de la partie I en un dividende, qui n'est assujéti qu'à l'impôt de la partie XIII.

■ Même s'il n'y a pas de changement dans la propriété effective, une société de personnes ne peut plus transférer un bien à une fiducie dans le cadre d'une série d'opérations ou d'événements qui comprend la fin de l'existence de la société de personnes et l'attribution ultérieure de biens de la fiducie à un ancien associé de la société de personnes; l'obligation d'attribuer au prorata, sans conséquence fiscale, des éléments d'actif et de passif dans le cadre de la liquidation d'une société de personnes canadienne pouvait être évitée par l'interposition d'une fiducie pour procéder à l'attribution de capital, en franchise d'impôt.

■ Une nouvelle règle empêche le roulement en faveur d'une fiducie dans le cadre d'une série d'opérations ou d'événements conçue pour reporter la constatation de gains en capital.

■ Un bien ne peut être transféré à une fiducie par roulement dans le cadre d'une disposition admissible que si l'opération est effectuée à titre gratuit.

■ Le transfert par une fiducie non établie avant 1972 en faveur d'une fiducie établie avant 1972 sans changement dans la propriété effective élimine dorénavant l'application des taux progressifs à cette dernière.

■ Une simple fiducie qui agit à titre de mandataire du constituant-bénéficiaire est dorénavant exclue de la définition de « fiducie » et de l'application des règles de l'impôt sur le revenu.

■ Pour les transferts postérieurs au 23 décembre 1998, applicables aux années d'imposition 1998 et suivantes, une personne ou une société de personnes est réputée ne pas être le bénéficiaire d'une fiducie, par exemple, en raison seulement d'un droit à titre d'actionnaire d'une société ou à titre de membre d'une société de personnes qui est un bénéficiaire de la fiducie. On ne tient pas compte non plus d'un droit découlant d'une succession ab intestat ou en vertu d'un testament ou d'une autre participation d'un autre bénéficiaire obtenue par testament; cette dernière catégorie semble couvrir les pouvoirs de nomination conférés au bénéficiaire par testament.

On précise que l'année d'imposition d'un non-résident est déterminée comme s'il s'agissait d'un résident et qu'un non-résident est une personne dont le revenu est calculé conformément aux dispositions de la LIR.

■ La disposition réputée d'un bien attribué à un bénéficiaire non-résident et les autres attributions qui entraîneraient un revenu pour un bénéficiaire résident du Canada donnent dorénavant lieu à la retenue d'impôt des non-résidents.

■ Une fiducie assujéti à une disposition réputée au décès du bénéficiaire ne considère comme produit de disposition que la valeur de rachat au comptant de l'assurance-vie.

■ Si un employeur transfère à une convention de retraite un bien qui peut lui revenir, on précise que la double imposition est évitée du fait que l'employeur n'est pas imposé sur les gains de la convention de retraite : les fiduciaires doivent payer l'impôt remboursable sur les cotisations et le revenu.

Jack Bernstein

Aird & Berlis, Toronto

COMMERCE ÉLECTRONIQUE ET TAXE DE VENTE

Tandis que les administrations partout dans le monde évaluent l'impact du commerce électronique sur les affaires en général et sur la taxe de vente en particulier, les contribuables et leurs conseillers doivent prendre, dès maintenant, des décisions fiscales éclairées. Or, Revenu Canada a publié fort peu de commentaires sur le sujet.

Un non-résident qui vend des produits et des services à des clients canadiens par l'Internet exploite-t-il une entreprise au Canada et est-il tenu de s'inscrire aux fins de la TPS? Selon une décision de 1998, un non-résident n'ayant pas de présence physique au Canada et qui exploitait un site Web pour annoncer ses produits n'a pas besoin de s'inscrire, même si le site Web est hébergé sur un serveur au Canada dont le non-résident, et non un tiers, est propriétaire. Il semble que l'on ait appliqué les critères habituels d'analyse des exigences d'inscription, à savoir une présence plus importante que la simple exploitation d'un site Web destiné à annoncer un produit. Cependant, la question de savoir si un serveur constitue ou non un établissement stable et à quel moment, et son incidence sur l'inscription du non-résident, continuent de susciter des débats partout dans le monde. (Voir « L'OCDE et le commerce électronique », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 23 novembre 1999, p. 81.)

Une autre question porte sur la qualification des produits numérisés — par exemple, les livres, photographies, vidéos et logiciels expédiés par l'Internet. Pour établir si la TPS s'applique à ces produits, il faut savoir, entre autres, si l'opération constitue une fourniture de produits, de services ou de biens incorporels. Il existe peu de commentaires sur le sujet, mais selon un Bulletin de l'information technique portant sur l'importation de logiciel, la transmission électronique d'un logiciel constitue la fourniture d'un bien incorporel. Une décision de 1997 précise que la fourniture de renseignements — les prix d'une marchandise, en l'occurrence — par l'Internet équivaut à la fourniture d'un service.

Audrey J. Diamant

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

EXAMEN PAR L'OMBUDSMAN AUSTRALIEN

Le bureau de l'ombudsman australien a créé un service spécialisé chargé d'examiner les plaintes concernant l'*Australian Tax Office* (ATO) formulées par des

contribuables prétendant avoir été désavantagés par les décisions de l'ATO. Sur les quelque 3 000 plaintes reçues en 1998-1999, 1 100 concernaient un mécanisme particulier en matière de R&D que l'ATO avait contesté; au bout du compte, 1 600 plaintes ont été reçues à ce sujet. En juin 1999, le bureau de l'ombudsman a publié un rapport sur son examen.

L'ombudsman a établi que l'interprétation de la loi par l'ATO était raisonnable et que ses actions n'étaient pas rétroactives, injustes ou oppressives. Le fait qu'un document de politique administrative n'ait pas été publié plus tôt ne signifiait pas qu'il y avait eu lacune administrative. En vertu des principes d'autocotisation — constamment invoqués dans le rapport — les participants n'avaient pas le droit de présumer que le silence de l'ATO signifiait une approbation tacite. L'inaction et le retard à fournir une lettre d'interprétation à un contribuable pouvaient être assimilés à une lacune administrative, mais les principes de l'autocotisation n'avaient pas pour effet de soustraire les autres participants à leur obligation d'obtenir une certitude concernant le mécanisme utilisé. Le rapport signale en outre que ceux qui investissent dorénavant dans des mécanismes fiscaux avantageux bénéficieront d'un nouveau régime de décisions anticipées qui permettra aux promoteurs de demander une opinion avant la mise en marché du produit. L'ATO avait le droit de refuser après que des réductions de déductions à la source eurent précédemment été approuvées.

Le commissaire fiscal a établi une distinction à la lumière des faits, dans une décision sur laquelle on s'était appuyé. L'ATO avait affirmé que les décisions anticipées n'ont pas force obligatoire mais qu'elle s'y conforme à moins d'avoir des motifs sérieux et valables de ne pas le faire : par exemple, l'approche peut ne plus être jugée appropriée parce que les contribuables abusent d'une pratique administrative pour éviter l'impôt. Le rapport de l'ombudsman faisait mention d'un jugement récent de la Cour fédérale qui avait conclu qu'une décision publique lie l'administration à l'égard d'une catégorie de mécanismes, mais non à l'égard des principes ou du raisonnement qui y sont formulés.

Barry Elkin

Bureau du vérificateur général, Ottawa

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

OCDE

La section sur la fiscalité du document *Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales* a fait l'objet d'un réexamen pour préciser que les EMN doivent payer des impôts dans toute juridiction où elles exercent des activités et doivent remettre aux administrations toute l'information pertinente. Un pays hôte ne peut exiger que l'information qui facilite directement la conformité fiscale. L'importance des prix de transfert dans la détermination des

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

obligations fiscales y est également décrite. Une nouvelle section exige des EMN qu'elles participent à la lutte contre la corruption par l'adoption de techniques simples de comptabilisation des impôts sans comptabilité secrète. Les principes directeurs peuvent être consultés à l'adresse suivante : www.oecd.org.

Le Comité des Affaires Fiscales a élu Gabriel Makhoul (Royaume-Uni) à titre de nouveau président (en remplacement de Joseph Guttentag), Peter Simpson (d'Australie) à titre d'adjoint au président, et Frank Mullen (d'Irlande) et Vieri Ceriani (d'Italie) à titre de vice-présidents.

Vénézuéla

De nouveaux impôts sur les mines comprennent un impôt progressif pour les opérations en surface, une taxe à l'exploitation calculée selon la production mensuelle, et un impôt sur la production payable lors de l'extraction de minéraux. Le directeur de l'administration fiscale souhaite remplacer le traité actuel conclu avec le Canada par un traité similaire à celui conclu avec les États-Unis : des discussions auront lieu en février alors que des représentants canadiens seront sur place.

Paradis fiscaux

Faisant suite aux préoccupations soulevées à l'échelle mondiale relativement à la concurrence fiscale déloyale, les **Bahamas** adoptent une nouvelle loi pour modifier leurs lois financières. Parmi les initiatives adoptées, notons les suivantes : transparence plus grande des entreprises et des institutions financières; coopération accrue avec les pays membres de l'OCDE relativement aux contrôles fiscaux reliés à l'évasion fiscale; augmentation des informations à fournir par les entreprises internationales (notamment le nom des administrateurs); et mise en oeuvre d'un régime d'impôt sur le revenu. Le **Liechtenstein** s'oppose à être reconnu comme un paradis fiscal. Son régime fiscal n'a pas changé depuis 50 ans; ce sont les augmentations de taux d'impôt dans les autres pays européens pendant la même période qui ont rendu le régime fiscal du Liechtenstein plus intéressant. La principauté demeure disposée à reprendre des discussions avec l'OCDE sur la politique fiscale.

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.