

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 8, numéro 4, le 25 avril 2000

DUDNEY L'EMPORTE

Dans un jugement empreint de fermeté, la CCI dans *Dudney*, concluant qu'un consultant à son compte qui fournissait des services sur les lieux mêmes de l'entreprise de son client canadien ne disposait pas « de façon habituelle d'une base fixe » au Canada, au sens du traité entre le Canada et les États-Unis. Ce jugement pourrait avoir des conséquences importantes pour les fournisseurs de services outre-frontière.

M. Dudney, résident des États-Unis et spécialiste de la mise au point de systèmes informatiques, fournissait ses services à PanCanadian Petroleum (« PanCan ») à Calgary. Le contribuable avait formé le personnel de PanCan et l'avait aidé à créer des systèmes informatiques; il avait été présent au Canada pendant 300 jours en 1994 et 40 en 1995. Les services avaient été fournis dans les bureaux de PanCan à Calgary, lieu qui, selon le Ministre, représentait la base fixe de M. Dudney au Canada. Citant en partie la convention modèle et les commentaires de l'OCDE, la CAF a déterminé qu'aux fins de l'article sur les bénéficiaires des entreprises de la convention, une entreprise a un établissement stable lorsqu'elle dispose d'un emplacement identifiable avec un certain degré de permanence où elle exploite son entreprise; par analogie, un consultant à son compte ne dispose d'une base fixe — appelée par la suite lieu fixe d'affaires par le tribunal — qu'à l'endroit où il exerce ses activités. Le fait que M. Dudney avait accès aux bureaux de PanCan et qu'il pouvait les utiliser ne donnait pas naissance à un lieu fixe d'affaires : il pouvait utiliser les bureaux uniquement pour fournir des services pour PanCan en vertu de son contrat mais non pas pour y exploiter sa propre entreprise. La CAF a conclu qu'il y a sans doute des fournisseurs indépendants de

services personnels qui, en raison de la nature de leurs compétences et de leurs services, ont besoin d'un lieu fixe d'affaires restreint mais il ne s'ensuit pas qu'ils en ont un dans tous les endroits où ils rendent leurs services. Le Ministre a mis l'accent sur la durée du contrat de M. Dudney : la CAF a fait remarquer que cet aspect ne concernait que la question de la permanence et que, dans les faits, M. Dudney n'avait pas de lieu fixe d'affaires au Canada, permanent ou autre.

La cour a cité deux causes sur des traités conclus par la Norvège — *Mats Johansson v. Stavanger Municipality* et *Creole Production Services v. Stavanger Municipality* — où le tribunal avait conclu que les contribuables, qui avaient à leur disposition, sur une plate-forme de forage offshore, un emplacement identifiable à partir duquel ils fournissaient des services au propriétaire, avaient un lieu fixe d'affaires. Selon la CAF, les parties au traité entre le Canada et les États-Unis n'envisageaient pas un tel résultat; la cour a cité l'arrêt *SFWT v. Belgium*, dans lequel il a été déterminé que l'accès limité et non exclusif d'un espace sur un chantier de construction belge ne constituait pas un établissement stable d'une entreprise chargée d'étudier, de concevoir et de superviser la construction. La jurisprudence sur la signification de l'expression « base fixe » dans le contexte des fournisseurs de services est limitée. Il sera intéressant de voir si la Couronne portera le jugement en appel à la Cour suprême du Canada.

Allan R. Lanthier

Ernst & Young s.r.l., Montréal

RS&DE À L'ÉTRANGER

Dans les arrêts *LGL* et *Tigney*, la CAF vient de donner un coup de barre dans la très controversée question de l'admissibilité aux crédits d'impôt à l'investissement (CII) du Canada des dépenses de RS&DE engagées pour des travaux effectués à l'étranger. Dans chaque cas, le projet de RS&DE était effectué au Canada mais nécessitait l'exécution de certains travaux à l'étranger, travaux qui constituaient une partie essentielle du projet.

La CAF a d'abord déterminé que le projet en question était bel et bien un projet de RS&DE, puis elle a examiné l'endroit où la RS&DE était effectuée. Selon le tribunal, le libellé de l'alinéa 37(1)a) est clair et rien ne justifie que l'on puisse considérer un projet de RS&DE comme un tout indivisible. Si tel était le cas, on créerait un climat d'incertitude pour les projets de RS&DE qui comportent des activités exercées tant au Canada qu'à l'étranger. Les tribunaux devraient alors déterminer si la partie canadienne d'un projet fait suffisamment partie intégrante de celui-ci pour justifier la qualification du projet dans son ensemble comme projet canadien. De plus, les dépenses courantes engagées au Canada pourraient être refusées si la majeure partie du projet était effectuée à l'extérieur du pays, un résultat contraire au caractère d'incitation des règles sur la RS&DE.

Dans ce numéro

Dudney l'emporte	25
RS&DE à l'étranger	25
Dons des parents, avantages pour l'étudiant?	26
Contribuables à revenu élevé	26
Coeur de pierre	27
Pas de fusion des comptes fiscaux	27
Frais de décisions anticipées et autres	28
Frontaliers détenteurs d'une carte verte	28
Options d'achat d'actions	28
ES et commerce électronique	29
Méthodes d'évaluation et IRS	30
Fonds communs de placement	30
Services « en vue d'effectuer une fourniture »	31
Gains en capital	31
Actualités fiscales étrangères	32

La CAF a conclu qu'en présence d'un libellé clair dans la Loi, on ne peut recourir aux règles d'interprétation des lois pour forcer le sens ordinaire des mots. L'alinéa 37(1)a) est clair et compréhensible. Si un projet de RS&DE est effectué en partie au Canada et en partie à l'étranger, le seul critère permettant d'établir quelles dépenses sont régies par le paragraphe 37(1) consiste à déterminer si elles ont été engagées pour des activités de RS&DE effectuées au Canada. Pour la CAF, l'expression « exercées au Canada » doit être lue en tenant compte du reste du paragraphe, qui prévoit explicitement l'évaluation des dépenses dans le contexte du total des montants dont chacun représente une dépense de nature courante faite par le contribuable pour des activités de RS&DE exercées au Canada.

Yan Boyer et Ken Murray

Deloitte & Touche LLP, Montréal et Toronto

DONS DES PARENTS, AVANTAGES POUR L'ÉTUDIANT?

À la fin de 1999, dans l'arrêt *Woolner*, la CAF a refusé un crédit pour dons de bienfaisance au titre de dons faits par des parents à une église qui fournissait des fonds à une école secondaire privée pour l'éducation de leurs enfants et de ceux d'autres membres.

La CCI a conclu que les contributions de parents servaient au financement des frais de scolarité de tous les enfants inscrits à l'école et qu'ils étaient liés aux avantages que recevaient leurs propres enfants en matière d'éducation, même si le vérificateur de l'ADRC n'avait pas été en mesure d'établir un lien direct entre les fonds provenant des contributions et les étudiants qui bénéficiaient des programmes scolaires. Selon la CAF, les parents qui versaient des contributions à un fonds déterminé avaient au moins une attente de tirer un avantage de ce don en n'étant pas tenus de payer les frais de scolarité. On suppose que le résultat aurait été différent si l'église elle-même avait puisé dans ses fonds généraux pour payer les frais de scolarité.

Il semble que, dans certaines situations, les vérificateurs de l'ADRC appliquent le raisonnement du jugement *Woolner* pour mettre en doute la validité de dons destinés non seulement à des écoles élémentaires et secondaires, mais également à des établissements de niveau universitaire, s'ils ont été faits par le père ou la mère, ou d'autres membres de la famille de l'étudiant; en aucun cas, des bourses n'ont été versées ou les frais de scolarité n'ont été réduits. Il semble que les demandes d'information de l'ADRC soient fondées sur une interprétation restrictive du terme « don » dans l'IT-110R3. Dans *Woolner* et dans d'autres causes, on a fait valoir que les parents doivent pourvoir à l'éducation de leurs enfants mineurs. Si un établissement d'enseignement reçoit des dons suffisants pour parer à la nécessité d'imposer des frais de scolarité, l'ADRC a peut-être raison, mais un tel argument ne devrait pas tenir dans le cas des étudiants universitaires qui ont atteint l'âge de la majorité. De plus, la seule existence d'un lien — par le sang, le mariage ou l'adoption — ne devrait pas être déterminante. En fait, le traité entre le Canada et les

État-Unis réserve un traitement spécial aux dons faits par des parents à des établissements d'enseignement admissibles fréquentés par eux-mêmes ou un membre de la famille et ce, même si l'effet net du don pourrait être une réduction générale des frais de scolarité. Il n'y a aucune raison de conclure que l'obtention d'un crédit pour don de bienfaisance devrait découler d'un tel don fait à une université étrangère et non d'un tel don à un établissement canadien.

Ronald C. Knechtel

Conseil canadien des oeuvres de charité chrétiennes, Elmira

CONTRIBUABLES À REVENU ÉLEVÉ

Il y a plus de dix ans, un ministre des Finances avait été critiqué pour avoir affirmé que le Canada ne comptait pas suffisamment de gens riches. Voilà donc que les choses s'améliorent. La part relative des contribuables ayant un revenu supérieur à 150 000 \$ a doublé entre 1988 et 1997. En fait, toutes les catégories de revenu ont vu leur importance relative augmenter sauf une, soit celle des particuliers ayant un revenu inférieur à 30 000 \$ par année.

Distribution procentuelle des contribuables, du revenu imposable et de l'impôt, 1988 et 1997

	Niveau de revenu cotisé (K \$)				
	Moins de 30	30-60	60-100	100-150	Plus de 150
1988					
Contribuables	65,7	29,0	3,9	0,8	0,6
Revenu					
imposable	41,2	40,4	9,2	3,0	6,1
Impôt fédéral	26,9	44,1	12,9	4,8	11,2
Impôt provincial	24,9	43,7	13,1	5,1	13,2
1997					
Contribuables	52,5	35,8	8,9	1,6	1,2
Revenu					
imposable	31,2	38,7	16,2	4,5	9,3
Impôt fédéral	15,1	39,1	21,7	7,1	17,1
Impôt provincial	12,7	36,2	21,9	7,9	21,3

Comme le tableau l'indique, près des deux tiers (65,7 %) des contribuables avaient un revenu cotisé inférieur à 30 000 \$ en 1988, année où le barème d'imposition actuel est entré en vigueur. Ces contribuables comptaient pour 41,2 % de tous les revenus imposables, mais seulement 26,9 % de l'impôt fédéral et un pourcentage légèrement moindre de l'impôt levé par les provinces et les territoires qui avaient conclu des accords fédéral-provinciaux de perception des impôts. En 1997, toutefois, un peu plus de la moitié (52,5 %) des contribuables avaient un revenu inférieur à 30 000 \$, ce qui représentait un tiers (31,2 %) des revenus imposables, mais seulement 15,1 % de l'impôt fédéral et 12,7 % de l'impôt provincial.

La réduction de l'importance relative des contribuables imposés seulement au niveau le plus bas était compensée par un accroissement de la concentration aux niveaux de

revenus les plus élevés. Les contribuables ayant un revenu supérieur à 60 000 \$, qui représentaient 5,3 % de tous les contribuables en 1988, comptaient pour 11,7 % en 1997 et, au cours de cette période, leur part de l'impôt fédéral et de l'impôt provincial est passée de 28,9 % à 45,9 % et de 31,4 % à 51,1 %, respectivement.

Une tendance surprenante se dégage d'un bref examen de ce résumé statistique pour les deux années illustrées, à savoir celle des taux d'imposition moyens. Exprimé en pourcentage du revenu imposable, l'impôt fédéral est passé pendant cette période de 9,2 % à 7,0 % pour la fourchette d'imposition inférieure, et l'impôt provincial, de 3,4 % à 2,5 %. Cette tendance était moins prononcée pour les contribuables de la fourchette intermédiaire et s'inversait pour les revenus de plus de 100 000 \$. Globalement, l'impôt fédéral est passé d'une moyenne de 14,0 % à 14,5 % du revenu imposable au cours de cette période, et l'impôt provincial, de 5,7 % à 6,0 %.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

COEUR DE PIERRE

La Cour supérieure de l'Ontario a statué, dans l'affaire *Stone*, que les transferts effectués par un mari en phase terminale sous prétexte de planification successorale étaient nuls au regard de sa conjointe, et les a annulés en faisant valoir qu'il s'agissait de dispositions frauduleuses.

M. et M^{me} Stone avaient tous deux déjà été mariés et avaient eu des enfants, mais leur conjoint respectif était décédé. M. et M^{me} Stone s'étaient mariés plus tard, alors qu'ils étaient dans la cinquantaine, et ils étaient mariés depuis près de 25 ans au moment du décès de M. Stone en juillet 1995. En mars 1995, M. Stone avait été informé de l'imminence de son décès. Dans une « volonté incontestable » de laisser ses biens à ses enfants et non à M^{me} Stone ou aux enfants de celle-ci via la succession de cette dernière, M. Stone a transféré à ses enfants, au début d'avril, des biens d'entreprise d'une valeur d'environ 1,3 million de dollars ainsi que l'appartement en copropriété en Floride et la résidence du couple, cela sans le consentement de sa conjointe.

En Ontario, un conjoint a le droit de recevoir, au moment du divorce ou du décès, un paiement compensateur correspondant à la moitié de la variation de la valeur des biens familiaux. Si les actifs avaient été légués aux enfants de M. Stone par testament plutôt que par des transferts entre vifs, M^{me} Stone aurait pu choisir en vertu de la *Loi sur le droit de la famille* de recevoir un paiement compensateur d'environ 950 000 \$. Il ressort de la preuve que M. Stone, en excluant des actifs de sa succession, avait voulu priver son épouse de son droit à un paiement compensateur. La cour a conclu sans hésitation que les mesures prises par M. Stone avaient pour but de dilapider le patrimoine familial, mais que la *Loi sur le droit de la famille* ne crée toutefois pas de droit de propriété en faveur d'un conjoint non propriétaire. La cour a affirmé que l'obligation légale d'effectuer un paiement compensateur créait effectivement entre les conjoints un lien débiteur-créancier qui n'est opposable qu'entre eux. Les enfants de M. Stone avaient maintenant la propriété des biens : M^{me} Stone avait-elle quelque droit de reprise à l'égard de ces biens? En constatant

que la *Loi sur les cessions en fraude des droits des créanciers* permettait l'annulation des transferts, la cour a fait remarquer qu'un contrat de mariage exigeait la plus complète bonne foi des parties; en cas de séparation, de divorce ou de décès imminent, un conjoint a la responsabilité de ne pas dilapider le patrimoine de la famille. De plus, l'obligation de bonne foi est assortie d'une obligation d'information : si M^{me} Stone avait été informée — et si, peut-on présumer, elle avait donné son consentement — les opérations auraient pu être considérées comme équitables. Dans les faits, cependant, elle n'avait pas été informée et M. Stone avait agi de toute évidence dans l'intention d'empêcher sa conjointe et éventuellement les enfants de celle-ci de recevoir les biens au moyen du paiement compensateur.

Les enfants de M. Stone ont fait valoir que ce dernier avait procédé aux transferts dans le cadre d'un processus légitime de planification successorale. Il est clair que, dans une planification successorale, il est possible de transférer à d'autres membres de la famille tant la valeur actuelle que future d'un patrimoine. Même si l'affaire *Stone* constitue un cas extrême, elle met en évidence le fait qu'en cas de dilapidation du patrimoine, la cour peut annuler des mesures prises pour contrer le paiement compensateur. Planificateurs successoraux, avocats et comptables voudront éventuellement savoir si le conjoint est consulté et informé du processus de planification successorale pour s'assurer que l'obligation d'information est satisfaite et que les mesures prises en matière de « planification fiscale » ne seront pas compromises par des poursuites pour dilapidation du patrimoine.

Robert Jason et Tammy Anklewicz

Fogler Rubinoff LLP, Toronto

PAS DE FUSION DES COMPTES FISCAUX

Pour qu'une unification soit admissible en vertu de l'article 87, tous les actionnaires (sauf une société remplacée) des sociétés remplacées doivent recevoir des actions de la nouvelle société (SNOUV). Dans une unification non admissible, les comptes et attributs fiscaux des sociétés remplacées passent-ils à SNOUV? Ni les principes du droit des sociétés ni l'article 87 n'apportent de réponse à cette question, mais l'ADRC soutient qu'il n'y a pas transmission de ces comptes et attributs.

La loi sur les sociétés qui s'applique peut prévoir la prorogation des sociétés remplacées dans la nouvelle société, comme il ressort de l'affaire *Black and Decker*. L'ADRC a réitéré que, dans une telle situation, les actifs des sociétés remplacées ne sont pas considérés comme cédés à SNOUV mais deviennent simplement des actifs de celle-ci; elle n'a cependant pas abordé la question des attributs fiscaux. L'ADRC affirme maintenant qu'à son avis, dans une unification non admissible, les comptes et autres attributs fiscaux de la société remplacée ne sont pas « acquis » par SNOUV : les règles du paragraphe 87(2) seraient superflues si SNOUV héritait des attributs fiscaux dans une unification non admissible.

Pour s'assurer que l'article 87 s'applique, dans presque toutes les unifications, des actions sont émises en faveur des actionnaires de toutes les sociétés remplacées. Cependant, lorsque l'on souhaite exclure certains actionnaires, des

actions de SNOUV sont émises en faveur des actionnaires qui sont exclus puis sont rachetées par SNOUV ou achetées par d'autres actionnaires. Il peut être possible, par ailleurs, d'exclure les actionnaires ciblés avant l'unification.

Mitchell Thaw

Fasken Martineau DuMoulin LLP, Toronto

FRAIS DE DÉCISIONS ANTICIPÉES ET AUTRES

Frais de demande de décision anticipée. À compter d'avril 2000, les frais demandés par l'ADRC pour préparer une décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu passeront de 90 \$ à 100 \$ l'heure plus TPS (155 \$ l'heure plus TPS en sus de 10 heures). Les groupes représentant les fiscalistes qui ont évalué l'augmentation proposée ont demandé s'il s'ensuivrait une diminution du délai de préparation des décisions. L'ADRC a l'intention d'affecter un plus grand nombre de fonctionnaires à ce travail pour faire passer de 120 jours à 60 la durée imputable moyenne de traitement des demandes de décision anticipée d'ici deux ans. Les interprétations techniques continueront d'être émises sans frais.

Déclaration de renseignements des sociétés étrangères affiliées. Des changements administratifs mineurs ont été apportés aux formulaires T-1134A et T-1134B, (Déclaration de renseignements sur les sociétés étrangères affiliées contrôlées et non contrôlées). L'information sous-jacente à fournir est cependant toujours la même. Nous savons que l'ADRC acceptera les « anciens » formulaires pendant une période de grâce d'un à deux mois, dans la mesure où les dates appropriées sont précisées et que tous les renseignements requis sont fournis.

Nouveau service 1-800 pour les demandes de renseignements fiscaux. L'ADRC a mis sur pied un nouveau service téléphonique 1-800 pour les contribuables qui veulent obtenir des renseignements fiscaux généraux : 1-800-959-7383 (français) et 1-800-959-8281 (anglais). Jusqu'au 30 avril, le service sera disponible de 8 h 15 à 22 h du lundi au vendredi (sauf les congés) et de 9 h à 13 h les samedi et dimanche (heure locale). Un système informatisé permettra aux utilisateurs d'avoir accès aux informations fiscales en dehors de ces heures.

Prolongation du délai de production des déclarations. L'ADRC a annoncé que la date limite de production des déclarations de revenu des particuliers est prolongée jusqu'au lundi 1^{er} mai 2000.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

FRONTALIERS DÉTENTEURS D'UNE CARTE VERTE

Le détenteur d'une carte verte a obtenu de l'*Immigration and Naturalization Service* (INS) le statut de résident permanent légitime des États-Unis. Le détenteur d'une carte verte habite ordinairement aux États-Unis; un résident canadien ou mexicain peut cependant détenir un type particulier de carte verte dite « carte verte de frontalier ».

(Il existe d'autres différences dans les lois américaines relatives à l'immigration et à la naturalisation.) Un manuel de l'INS — qui n'est plus en usage — laissait entendre que le détenteur d'une carte verte de frontalier est un étranger non résident aux fins de l'impôt américain. Vers la fin de 1999, l'IRS a publié un avis correctif concernant la situation des détenteurs d'une telle carte aux fins de l'impôt sur le revenu des États-Unis (SCA-199950009).

L'IRS affirme que le détenteur d'une carte verte de frontalier est un résident américain aux fins de l'impôt sur le revenu jusqu'à ce que ce statut lui soit révoqué ou qu'il soit établi par l'administration ou la justice qu'il a été abandonné. L'IRS en est venu à cette conclusion parce qu'en vertu des lois relatives à l'immigration et à la naturalisation, le détenteur d'une carte verte de frontalier ou de toute autre carte verte est considéré comme un résident américain permanent légitime et qu'à ce titre, il est un résident américain aux fins de l'impôt sur le revenu (article 7701(b) du Code).

Malheureusement, l'avis de l'IRS soulève plus de questions que de réponses. Il n'y a aucune mention du fait que le détenteur d'une carte verte de frontalier puisse avoir droit, en vertu d'un traité, de prendre une position suivant laquelle il n'est pas un résident aux fins de l'impôt sur le revenu des États-Unis, même si le critère de résidence défini dans le Code est respecté. (Une déclaration doit généralement être produite à l'IRS si une personne souhaite adopter une telle position.) Les règlements américains prévoient toutefois que le statut associé à la carte verte peut être compromis si une personne prend, en vertu d'un traité, une telle position de non-résident. Dans le cas du détenteur d'une carte verte de frontalier, l'INS a déjà reconnu qu'il est clair que la personne réside à l'extérieur des États-Unis; il semble donc peu probable que l'INS considère que la déclaration d'une position de non-résident en vertu d'un traité compromette le statut du détenteur de la carte verte. L'IRS n'aborde pas non plus la question de savoir si le détenteur d'une carte verte de frontalier pourrait être considéré comme un résident aux fins de l'impôt sur les dons ou de l'impôt successoral des États-Unis; à cette fin, la résidence se fonde sur le domicile, la présence physique de la personne aux États-Unis et son intention d'y demeurer de façon permanente ou son absence d'intention de quitter le pays. Il semble que l'on ne considère pas que le détenteur d'une carte verte de frontalier soit domicilié aux États-Unis parce que cette personne est réputée habiter à l'extérieur des États-Unis, mais les présomptions légales en cause risquent de mêler les cartes.

Carol A. Fitzsimmons

Hodgson Russ Andrews Woods & Goodyear LLP,
Buffalo

OPTIONS D'ACHAT D' ACTIONS

Les régimes d'actionnariat et d'option d'achat d'actions sont devenus des incitatifs de plus en plus importants pour recruter et garder les employés clés, en particulier dans le secteur de la haute technologie. C'est ainsi que le budget fédéral de 2000 contient des propositions visant le report de l'impôt sur les avantages liés aux options d'achat d'actions d'un employé admissible, jusqu'à concurrence de

100 000 \$ par année. La proposition est certes bien accueillie, mais elle suscite néanmoins un certain nombre d'interrogations au sujet du mécanisme de report.

On suppose qu'un employeur accorde à l'employé A des options d'achat de 20 000 actions au prix de 10 \$ l'action (JVM de 200 000 \$). Toutes les options sont acquises dans l'année 1, et A lève les options dans l'année 2, alors que les actions valent 25 \$ l'unité, pour une JVM totale de 500 000 \$ et l'inclusion possible d'une somme de 300 000 \$ dans le revenu. Nous savons que seul l'avantage lié aux options d'achat d'actions d'une JVM de 100 000 \$ au moment de leur octroi – la moitié des options – est admissible au report. L'employé doit donc désigner les actions ou titres particuliers auxquels s'applique le report. Par conséquent, 10 000 actions d'une valeur déterminée de 100 000 \$ peuvent être désignées et la moitié – 150 000 \$ – du montant susceptible d'être inclus dans le revenu est reportée. Les 100 000 \$ ne sont pas réduits de la valeur déterminée d'un titre sous-jacent, parce que l'employé n'a acheté aucune autre action en vertu de la convention d'options d'achat d'actions conclue avec la même entité ou une entité liée et acquise dans l'année, à savoir l'année 1, et qui a entraîné le report. Les 10 000 actions restantes ne sont pas admissibles au report; l'avantage de 150 000 \$ qui résulte de la levée des options est inclus dans le revenu moins toute déduction prévue à l'alinéa 110(1)d), majorée à 33 1/3 % pour tenir compte du taux d'inclusion réduit des gains en capital prévu dans le budget.

La modification de la période d'acquisition donne des résultats étonnants. On suppose que les options d'achat de 20 000 actions accordées au même moment à l'employé B sont acquises en parts égales sur les années 1 et 2. Si B lève toutes les options dans l'année 2 au moment où le prix de l'action s'établit à 25 \$, le montant total de 300 000 \$ à inclure dans le revenu peut être reporté. Les 10 000 actions acquises dans l'année 1 sont admissibles au report : la valeur déterminée de 100 000 \$ n'est pas réduite parce qu'il n'y a pas de titre sous-jacent acquis dans l'année 1. De même, les 10 000 actions acquises dans l'année 2 sont également admissibles au report et il n'y a pas de titre sous-jacent assujéti au report et acquis dans l'année 2. Les choses se compliquent davantage lorsque les options sont levées à des moments et à des prix différents. On suppose que A lève ses options à des moments différents dans l'année 2. Selon que A a désigné la première ou la seconde tranche de 10 000 actions, le montant du report s'établit à 150 000 \$ ou 200 000 \$.

	Options levées (n° actions)	JVM à la levée	JVM à l'octroi	Avantage par action	Avantage
1 ^{er} mai	10 000	25 \$	10 \$	15 \$	150 000 \$
1 ^{er} nov.	10 000	30 \$	10 \$	20 \$	200 000 \$
	<u>20 000</u>				<u>350 000 \$</u>

Le ministère des Finances tente actuellement de fixer les limites à la désignation. Parmi les autres questions auxquelles il devra s'intéresser, mentionnons les exigences de déclaration et de retenue ainsi que les règles

d'ordonnement de la disposition d'actions qui sont des biens identiques.

Wayne Tunney et Lori Dunn
KPMG LLP, Toronto

ES ET COMMERCE ÉLECTRONIQUE

Le 3 mars 2000, l'OCDE a rendu public un projet révisé de commentaires sur l'article 5 de sa convention modèle, portant sur la définition d'établissement stable (ES) dans le contexte du commerce électronique. Cette nouvelle version est plus élaborée que le projet de la fin de 1999 et elle présente les différents points de vue des pays membres de l'OCDE plutôt que les opinions majoritaires. (Voir « L'OCDE et le commerce électronique », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 23 novembre 1999, p. 81.)

On y précise de nouveau qu'un serveur ne peut constituer un établissement stable que s'il est fixe, sans toutefois indiquer pendant combien de temps il doit l'être. Certains membres semblent croire qu'un serveur peut être un ES automatique autonome, point de vue confirmé par le commentaire sur l'article 10 concernant l'exploitation d'une entreprise au moyen d'un outillage automatique (appareil à jeux et distributeurs automatiques) et la jurisprudence allemande sur les pipelines dans le secteur des ressources naturelles. D'autres membres estiment, p. ex., qu'un détaillant auquel on a accès grâce à l'Internet n'exploite pas d'entreprise au moyen du serveur, mais plutôt au moyen de ses installations où sont effectuées les activités productrices de revenus.

La question de la nécessité d'une intervention humaine est également abordée : faut-il une intervention humaine pour qu'un serveur constitue un établissement stable? Dans l'affirmative, cette intervention doit-elle être effectuée à l'emplacement du serveur, ou peut-elle se produire, p. ex., à distance au moyen d'une connexion par modem? Une relation employeur-employé ou autre est-elle essentielle? Quel niveau d'intervention est nécessaire?

Le projet révisé comprend des observations préliminaires sur l'exception relative aux activités préparatoires ou auxiliaires pour le commerce électronique. Sous réserve de la nécessité d'un examen au cas par cas, certaines activités font généralement l'objet d'une exception si elles ne font pas partie des fonctions essentielles de l'entreprise électronique – fourniture d'informations, collecte de données sur le marché, publicité sur des biens ou des services, utilisation d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficacité et établissement d'un lien de communication entre fournisseurs et clients.

Les parties intéressées sont invitées à faire part de leurs commentaires avant le 15 juin 2000; le groupe de travail fera connaître sa position définitive lors de sa réunion de septembre. Le consensus pourrait être difficile à atteindre, compte tenu des points de vue divergents exprimés dans le document. La question de savoir ce qui constitue une présence imposable pour une entreprise électronique sur un territoire donné risque de ne pas être résolue de sitôt.

Pierre J. Bourgeois
PricewaterhouseCoopers s.r.l., Montréal

MÉTHODES D'ÉVALUATION ET IRS

En réaction aux commentaires reçus d'experts en évaluation, un groupe d'examen interne a été chargé de revoir les méthodes et pratiques de l'IRS en matière d'évaluation. (Voir « IRS Valuation Deficiencies », *Canadian Tax Highlights*, 20 mai 1997, p. 40.) Dans des recommandations provisoires contenues dans un rapport devant être publié sous peu, on avance que l'IRS devrait assumer un rôle de leader en matière d'évaluation et, avec le concours d'experts en évaluation, mettre au point une stratégie pour les activités antérieures à la production des déclarations, et aussi fournir des directives et de la formation.

Le groupe a consulté le personnel de l'IRS et a passé en revue la loi et son administration, les publications et les méthodes de l'IRS, les méthodes et les directives du secteur, ainsi que les préoccupations de l'IRS et du secteur privé. Le groupe recommande qu'un conseil national de politique en matière d'évaluation de l'IRS fixe l'orientation d'une politique d'évaluation qui recoupe les lignes fonctionnelles, et que des spécialistes des enjeux et des spécialistes sectoriels recrutés à l'intérieur du programme de spécialisation sectorielle de l'IRS fournissent au conseil le soutien requis. Le conseil devrait solliciter l'aide des professionnels de l'évaluation et de groupes comme l'*American Bar Association*. Diverses mesures sont recommandées pour améliorer la communication de la politique d'évaluation.

■ Des directives devraient être mises au point pour l'évaluation des participations dans des biens immeubles et des biens meubles aux fins de l'impôt successoral et de l'impôt sur les dons. Une procédure proposée est d'ailleurs en cours d'élaboration dans ce dernier cas.

■ La Revenue Ruling 59-60 de l'IRS — qui remonte à plus de 40 ans — devrait être mise à jour. Cette décision contient des directives de l'IRS sur l'évaluation d'entreprises qui sont semblables à celles consignées dans la circulaire IC 89-3 de l'ADRC.

■ Les contribuables devraient corroborer leurs opinions en matière d'évaluation au regard des directives de l'IRS.

■ Un mécanisme devrait être mis au point afin de fournir aux contribuables des directives concernant les évaluations, qui comporteraient des informations extraites des règlements, décisions, procédures et publications de l'IRS.

■ Une déclaration de renseignements semblable à celle utilisée pour faire rapport des dons de bienfaisance autres qu'en espèces devrait être mise au point.

Richard M. Wise

Wise Blackman, Montréal

FONDS COMMUNS DE PLACEMENT

Les propriétaires d'une société de portefeuille privée canadienne devraient y penser deux fois avant d'acheter des parts de fiducie de fonds commun de placement (FFCP) par l'entremise de la société. Même si le budget fédéral 2000 propose une réduction du taux d'inclusion des gains en capital, le coût global pour un particulier qui tire des

dividendes au titre de gains en capital d'une FFCP par l'entremise d'une société de portefeuille reste beaucoup plus élevé que pour un placement direct. Le coût fiscal supplémentaire peut excéder 11,50 % du gain en capital global. Même si une partie de ce coût supplémentaire tient compte du fait que le taux d'imposition marginal le plus élevé d'un particulier sur les gains en capital est maintenant légèrement inférieur à celui des dividendes dans toutes les provinces et que l'impôt net sur les gains en capital des sociétés est supérieur à celui s'appliquant aux gains en capital des particuliers, la plus grande partie du coût différentiel résulte du fait que la partie non imposée des dividendes au titre des gains en capital reçus d'une FFCP n'est pas incluse dans le compte des dividendes en capital (CDC) de la société de portefeuille.

Impôt sur le revenu à payer sur un revenu de placement de 10 000 \$ gagné par l'entremise d'une société et gagné directement, année se terminant le 31 décembre 2000

	Gains en capital ordinaires	Dividendes au titre des gains en capital
Impôt des sociétés	3 419 \$	3 419 \$
Impôt remboursable	(1 624)	(1 778)
Impôt des particuliers sur les dividendes	1 575	2 702
Impôt combiné	<u>3 370 \$</u>	<u>4 343 \$</u>
Impôt des particuliers	3 191 \$	3 191 \$
Coût fiscal avec SPOR	<u>179 \$</u>	<u>1 152 \$</u>
Impôt reporté avec SPOR	<u>(228) \$</u>	<u>(228) \$</u>

Note : Le particulier est un résident de l'Ontario imposé au taux marginal le plus élevé (avant le budget provincial 2000); il ne peut se prévaloir de la déduction enrichie pour gains en capital; le dividende imposable versé est le montant après impôt net diminué de tout dividende en capital; les dividendes au titre des gains en capital ont été distribués par une FFCP canadienne; et SPOR n'est imposable qu'en Ontario.

Le tableau suppose que le particulier est un résident de l'Ontario et que SPOR n'est imposable que dans cette province, mais on peut observer un report négatif dans la plupart des provinces et territoires; le coût fiscal ultime dépend de la province de résidence. De plus, les impôts sur le capital fédéral et provinciaux peuvent constituer un obstacle majeur à l'utilisation d'une société de portefeuille : le placement de SPOR dans FFCP n'est pas un placement admissible aux fins de la déduction pour placements. Il est à souhaiter que le ministère des Finances saura corriger les déséquilibres entre l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le capital associés aux parts de FFCP détenues par une société.

Étant donné l'importance du coût fiscal éventuel, on doit accorder une attention toute particulière à la voie utilisée pour la distribution des recettes après impôts des sociétés. Si SPOR a un impôt en main remboursable au titre de dividendes « immobilisé », un remboursement au titre de dividendes réduit le coût fiscal global mais ne l'élimine pas.

Au lieu que les actionnaires de SPOR fassent des placements directs dans FFCP, SPOR pourrait envisager l'achat et la vente des actions désirées et détenir les proportions voulues des placements de la FFCP de son choix. Comme solution de rechange aux distributions des recettes après impôts d'une société par l'entremise du CDC, on pourrait avoir recours à un contrat d'assurance-vie détenu par la société, lequel peut offrir d'intéressantes possibilités de planification successorale future.

Louis Provenzano et Donald E. Carson
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

SERVICES « EN VUE D'EFFECTUER UNE FOURNITURE »

Aux fins de la TPS, le service qui consiste à prendre des mesures en vue d'effectuer la fourniture d'autres services financiers précis—comme l'octroi de crédit ou le transfert d'actions ou de créances—est considéré comme un service financier, qui est généralement exonéré. La question de savoir si un service est exonéré est importante si l'acquéreur est une institution financière ou une autre personne dont la capacité de recouvrer la TPS payée sur les dépenses est limitée. L'ADRC a récemment rendu public un projet d'énoncé de politique sur la signification de l'expression « prendre les mesures en vue d'effectuer un service », dans ce contexte.

Auparavant, les directives administratives sur la signification et la portée de cette expression étaient limitées. Les notes explicatives publiées lors de la mise en oeuvre du régime de la TPS faisaient référence aux services fournis par les intermédiaires financiers traditionnels comme les courtiers en placements et en hypothèques ainsi que les agents d'assurance, mais le libellé de la loi suggère une application beaucoup plus large. L'ADRC avait aussi discuté de la question dans quelques énoncés de politique. Il semble que la nouvelle politique de l'ADRC soit inspirée des critères tirés de la jurisprudence britannique sur l'exonération de la TVA pour le service qui consiste à « prendre des mesures en vue d'effectuer la fourniture » de services financiers précis. (Voir, p. ex., *Civil Service Motoring Association*, qui portait sur un programme de cartes de crédit d'affinité.)

Il semble que l'ADRC associe le service qui consiste à prendre les mesures en vue d'effectuer la fourniture d'un service aux activités d'un intermédiaire qui consistent à rassembler deux ou plusieurs personnes pour assurer la fourniture d'un service financier qui comporte un lien clair avec les activités; en dernière analyse, il s'agit d'une question de fait qui dépend du degré d'engagement de l'intermédiaire. Selon l'ADRC, l'intermédiaire doit aider tant le fournisseur que l'acquéreur, de manière active. L'intermédiaire doit également être « directement et complètement engagé » dans la fourniture des services financiers. On cite des exemples portant sur les concessionnaires d'automobiles, les demandes de cartes de crédit distribuées pour le compte d'institutions financières, les agents d'affaires, les services de commercialisation et de publicité de cartes de crédit et les services de démarchage. Une référence ou une présentation à un tiers n'est pas admissible, position peut-être incompatible avec le point de vue de l'ADRC selon lequel les commissions

payables à une institution financière de dépôt pour avoir présenté un client à un tiers fournissant un service financier sont exonérées (*Bulletin d'information technique* B-060).

Le projet d'énoncé de politique est un document utile puisqu'il indique les facteurs que l'ADRC prendra en considération et laisse voir comment structurer les relations fournisseur-acquéreur. Mais seules les situations simples avec un intermédiaire financier ont été prises en compte dans le document. L'exonération va beaucoup plus loin et couvre des situations comme celles qui sont décrites dans *Skylink*. (Voir « Services financiers et TPS », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 23 novembre 1999, p. 84.)

James Warnock
McMillan Binch, Toronto

GAINS EN CAPITAL

Le budget fédéral 2000 propose de faire passer des trois quarts aux deux tiers le taux d'inclusion des gains en capital, de sorte qu'ils soient imposés à peu près au même taux que les dividendes. Des modifications corrélatives ont été annoncées dans le budget. Voici d'autres ramifications.

■ Les pertes reportées prospectivement sont ramenées au taux d'inclusion des deux tiers lorsqu'elles sont portées en diminution de gains réalisés sous le nouveau régime. Il n'est pas clair si le nouveau taux relatif aux pertes au titre d'un placement d'entreprise (PTPE) s'appliquera de façon à ajuster une PTPE antérieure au budget, portée en diminution d'un revenu post-budgétaire sous le nouveau régime. La déduction pour un avantage au titre d'une option d'achat d'actions est majorée à un tiers; les options précédemment accordées mais qui n'ont pas encore été levées au moment du budget en bénéficieront. La déduction enrichie pour gains en capital est ajustée. Le taux d'inclusion des gains réalisés sur un don de titres cotés à un organisme de bienfaisance enregistré est ramené à un tiers, ce qui accroît encore plus l'avantage enrichi déjà accordé à l'égard du don de tels biens à un organisme de bienfaisance.

■ Les gains en capital pourraient toujours être préférés aux dividendes malgré l'équivalence des taux d'imposition. Ainsi, il pourrait être possible de se prévaloir de l'exonération des gains en capital; si les bénéficiaires sont des enfants mineurs, les gains en capital, contrairement aux dividendes, continuent d'échapper aux règles d'attribution du revenu et au nouvel impôt sur le revenu fractionné. Un non-résident préférera les gains en capital si ses actions ne constituent pas des biens canadiens imposables ou si un traité prévoit l'exonération des gains en capital. Le résident d'un paradis fiscal préférera les dividendes si ses actions constituent des biens canadiens imposables : la retenue de 25 % sur les dividendes est inférieure au 33 1/3 % prévu au titre d'un certificat de l'article 116. La retenue de l'article 116 a maintenant perdu l'attrait qu'elle avait avant le budget au profit du taux d'imposition effectif de 37 % des gains en capital. S'il existe un revenu protégé (« safe income »), il y a toujours lieu de privilégier les dividendes entre sociétés rattachées. Une société de portefeuille continue de permettre un report de l'impôt sur les dividendes reçus de sociétés

rattachées au Canada. Les dividendes en actions permettent de convertir un dividende en un gain en capital. Le montant du capital versé à l'égard des actions reçues en dividendes est traité comme un dividende par le bénéficiaire qui demande toutefois que la vente des actions soit considérée comme donnant lieu à un gain en capital; cette façon de faire pourrait continuer de représenter un moyen de planification utile pour des enfants mineurs.

■ La réduction des taux d'imposition des gains en capital pourrait faire que le produit d'une assurance-vie actuelle excède les impôts prévus au décès. Dans le cas d'une assurance détenue par une société dans le cadre d'une convention d'achat-vente, on devrait se demander si la succession ou le survivant bénéficierait d'un excédent d'assurance, sauf lorsqu'il s'agit d'une police avec droits acquis et devant être utilisée pour l'achat des actions détenues par la succession en vue de leur annulation, parce que la succession n'est pas imposable en de telles circonstances.

■ De nombreux abris fiscaux prévoient une déduction dans le calcul du revenu et un gain en capital lors de la liquidation, comme dans le cas de participations dans une société de personnes (p. ex., une participation faisant l'objet de droits acquis et ayant un PBR négatif), ou après une période de temps déterminée, comme dans le cas d'actions accréditives ou d'opérations portant sur les services de production de films. Les abris fiscaux évalués sur la base de l'ancien taux d'imposition des gains en capital pourront offrir un avantage inattendu aux investisseurs lorsque les gains seront réalisés et imposés à un taux inférieur à celui prévu — à la condition, notamment, que la valeur de l'action n'ait pas fondu.

Jack Bernstein

Aird & Berlis, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Royaume-Uni

Le budget de 2000 comprenait les trois mesures suivantes : (1) fin de l'utilisation de sociétés étrangères dites « mixer » qui permettaient la prise en compte de revenus assujettis à la fois à des taux d'impôt élevés et bas et ce, pour les dividendes payés après juin 2000; (2) resserrement du critère relatif aux activités exonérées pour les sociétés étrangères affiliées contrôlées pour prévenir le détournement de bénéfices vers des juridictions à faible taux d'imposition par l'utilisation de services intragroupes; (3) application des allègements de groupe aux participations à titre d'actionnaires dans des sociétés étrangères. Les changements applicables aux sociétés nationales sont minimes.

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**

États-Unis

L'IRS a rendu public son premier rapport annuel sur les ententes anticipées en matière de prix de transfert de 1991 à 1999. Le rapport ne contient aucune directive concernant l'application du principe de pleine concurrence.

Paradis fiscaux

Les membres du US House Ways and Means Committee ont présenté un projet de loi dans le but d'empêcher les sociétés étrangères d'assurance IARD et de risques de recourir à des juridictions où il n'y a pas ou peu d'impôt pour réassurer les provisions de leurs filiales américaines. L'OCDE appuie la proposition d'inclusion d'une « liste noire » des paradis fiscaux dans le budget américain de 2001. La **Corée** étudiera 200 sociétés nationales qui ont des filiales dans 42 paradis fiscaux, en insistant plus particulièrement sur les prix de transfert et l'importation de matériel par des filiales situées dans des paradis fiscaux dans le cadre d'acquisitions auprès d'autres filiales étrangères. La nouvelle loi de l'**Islande** prévoyant que les sociétés commerciales internationales seront assujetties à un taux d'impôt de 5 % risque d'attirer l'attention du Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables.

Espagne-Îles Canaries

La Commission européenne est d'accord avec l'introduction d'incitatifs fiscaux spéciaux pour une nouvelle zone économique aux Îles Canaries dans le but de stimuler le développement économique. Une entreprise qui atteint certains seuils d'investissement et qui emploie au moins cinq personnes peut bénéficier de taux d'impôt des sociétés réduits variant entre 1 % et 5 %, lesquels peuvent être réduits d'un cinquième (pour un minimum de 1 %) si les activités dans les Îles étaient, dans le passé, moins importantes. De plus, d'autres incitatifs fiscaux sont disponibles relativement aux transferts de capitaux et aux impôts locaux. Des droits seront levés lors de l'inscription initiale et annuelle ainsi que lors de l'émission des documents relatifs à de telles zones.

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.