

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 8, numéro 5, le 23 mai 2000

MODIFICATION D'UN TESTAMENT

Invoquant la protection contre la discrimination prévue dans la Charte canadienne, la Cour suprême de la Colombie-Britannique a, dans l'arrêt *Grigg*, élargi la portée de la *Wills Variation Act* de cette province parce qu'un testament ne contenait pas de mesures suffisantes pour pourvoir aux besoins du conjoint de fait.

Mme Grigg, maintenant âgée de 65 ans, était divorcée lorsqu'elle avait rencontré M. Berg en 1982. Ils avaient commencé à faire vie commune en 1984 dans une maison dont M. Berg était propriétaire et dont ils finançaient à parts égales les petites dépenses. La maison avait été vendue en 1992 et le produit de la vente, déposé dans le compte bancaire de M. Berg, avait servi à l'achat d'un appartement à son nom. Le couple avait emménagé dans l'appartement en 1992 et avait partagé le coût des meubles, des appareils électroménagers et des accessoires domestiques. M. Berg fut hospitalisé en 1995 et il mourut en 1998.

Mme Grigg prétendait que, dans son testament, M. Berg n'avait pas pris les mesures nécessaires pour pourvoir à ses besoins. Les recours prévus à la *Wills Variation Act* ne s'appliquaient cependant qu'aux conjoints mariés et non à ceux qui vivaient dans une union dont le caractère de permanence et d'interdépendance l'assimilait au mariage. Le tribunal devait donc déterminer si cette loi violait le droit à l'égalité prévu à l'article 15 de la Charte canadienne sur la base du statut matrimonial. La cour a retenu l'approche en trois étapes de la CSC pour interpréter l'article 15. La succession reconnaissait la différence de traitement prévue dans la loi et admettait que la distinction était fondée sur un motif de discrimination – l'état matrimonial – analogue à ceux qui sont énumérés à l'article 15. Sur le troisième point,

la cour a appliqué le jugement de la CSC dans *Miron* et a conclu que la disposition en cause était discriminatoire – en ce qui a trait au droit à l'égalité – parce qu'elle était uniquement fondée sur l'état matrimonial. De plus, la justification de la loi ne pouvait se démontrer, en vertu de l'article 1 de la Charte, principalement parce qu'une modification proposée à la loi élargissait la définition de requérant admissible de façon à y inclure les personnes ayant cohabité pendant au moins deux ans dans le cadre d'une relation semblable à un mariage, dont les conjoints de même sexe. La mesure de redressement appropriée était l'adoption de la modification proposée.

L'arrêt *Grigg* illustre bien l'élargissement de la portée des demandes de modification à un testament. Une personne peut envisager de laisser ses biens à une fiducie en faveur de soi-même qui prévoit leur distribution à son décès. La fiducie peut également se soustraire aux obligations de divulgation requises aux fins de l'homologation. Cependant, le revenu provenant du bien transféré à la fiducie est imposable aux mains du particulier jusqu'à son décès; entretemps, l'existence de la fiducie doit être respectée pour empêcher que le transfert soit considéré comme un simulacre. Rappelons la récente cause *Stone* en Ontario, où des transferts entre vifs avaient été annulés pour éviter la dilapidation des biens de la famille et assurer le paiement de la compensation au conjoint. (Voir « Coeur de pierre », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 25 avril 2000, page 27.)

David R. Baxter

Thorsteinssons, Vancouver

L'INDEX GÉNÉRAL DES RENSEIGNEMENTS FINANCIERS

Dans le cadre des initiatives qu'elle a entreprises pour moderniser les systèmes de traitement et de perception de l'impôt, l'ADRC exige dorénavant des sociétés qu'elles utilisent l'Index général des renseignements financiers (IGRF) sur leurs déclarations de revenus pour les années se terminant en 2000 ou après.

L'IGRF contient des codes numériques pour une liste exhaustive d'environ 700 postes d'états financiers : p. ex., le code de l'encaisse est 1001 et celui des comptes-clients est 1060. Les sociétés qui n'utilisent pas les logiciels de préparation des déclarations de revenus et dont le revenu brut et l'actif ne dépassent pas 3 millions de dollars peuvent produire une version papier de l'IGRF, le formulaire « IGRF-Abrégé », qui contient environ 100 postes couramment utilisés dans le bilan et l'état des résultats. Chaque poste du bilan et de l'état des résultats doit être inscrit et identifié à partir du code de l'IGRF le plus approprié, un exercice qui exige du temps en 2000, année de la mise en place du système. En plus des zones qui doivent obligatoirement être remplies, l'ADRC s'attend à recevoir la même quantité d'informations fournies dans les états financiers produits sur

Dans ce numéro

| | |
|---|----|
| Modification d'un testament | 33 |
| L'index général des renseignements financiers | 33 |
| Pénalité pour faux énoncés ou omissions | 34 |
| Transferts – Santé et programmes sociaux | 34 |
| Crédits pour impôt étranger | 35 |
| Créance envers un non-résident | 36 |
| Films et abris fiscaux | 36 |
| Date de production aux É.-U. | 37 |
| Comme on fait son lit | 37 |
| RS&DE : Coût des matériaux | 38 |
| Commerce électronique aux É.-U. | 38 |
| Successions et minimisation des pertes | 38 |
| Liquidation et PBR | 39 |
| Évaluation a posteriori | 39 |
| Actualités fiscales étrangères | 40 |

papier, incluant les notes; la plupart des sociétés déclareront probablement entre 30 à 50 postes de l'IGRF.

L'IGRF devrait permettre à l'ADRC de préciser le processus de sélection des vérifications et à Statistique Canada, d'améliorer la collecte de statistiques. L'IGRF ouvre également la voie à la transmission électronique des déclarations fédérales de revenus des sociétés (TED), prévue pour plus tard cette année. Ainsi, les sociétés pourront également bénéficier des exigences de conformité simplifiées de l'IGRF, parce que le système de TED pourra permettre la production simultanée des déclarations de revenu du fédéral, de l'Ontario et de l'Alberta. (La plupart des provinces – sauf l'Alberta, qui n'exige pas d'états financiers – exigent toujours la production sur papier des traditionnels états financiers avec les déclarations d'impôt sur le revenu et de taxe sur le capital). Le système de TED permettra la validation électronique de la réception et du traitement des déclarations, et l'ADRC prétend que cela abrégera le temps de traitement et accélérera l'émission des chèques de remboursement.

L'IGRF exige également du contribuable qu'il remplisse une liste de contrôle sur la préparation des états financiers et le type de renseignements contenus dans les notes afférentes. Une courte série de questions permet de déterminer qui a préparé les états financiers et quel est son degré de participation, depuis le vérificateur indépendant qui émet un rapport sans restriction jusqu'à l'employé, l'associé ou le dirigeant d'entreprise qui a préparé les états sans l'aide d'un comptable indépendant. Le nouveau système ne change que le format des déclarations et non les normes de présentation de l'information : ainsi, les sociétés assujetties à l'impôt des grandes sociétés doivent continuer de produire leur bilan dressé selon les PCGR.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

PÉNALITÉ POUR FAUX ÉNONCÉS OU OMISSIONS

L'arrêt récent de la CCI dans *897366 Ontario (Carlile)* traite de la soi-disant pénalité de 25 % pour faux énoncés ou omissions en matière de TPS, qui est imposée à « toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde [...], fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration [...] » (article 285 de la *Loi sur la taxe d'accise*). Contrairement à la disposition semblable de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'article 285 n'impose pas expressément à la Couronne le fardeau de prouver les éléments préalables. Dans *Carlile*, le juge Bowman a conclu à un fardeau inversé. Ce serait assez surprenant, selon la cour, si le fardeau de la preuve appartenait à la Couronne dans un cas et aux contribuables dans un autre. Le tribunal a rejeté, dans la mesure où le *stare decisis* le permettait, une conclusion contraire de la Cour de l'Échiquier rendue en 1961 dans l'affaire *Pashovitz*.

Même si, dans *Pashovitz*, la pénalité était jugée de nature administrative, la CCI a affirmé que le gouvernement qui impose une pénalité relativement à une conduite qui requiert une *mens rea* ou une intention doit justifier son action. Le

juge s'est également reporté à une opinion incidente formulée dans un arrêt récent de la CAF, *Consolidated Canadian Contractors*, suivant laquelle l'article 285 imposait au Ministre « l'obligation d'établir que la conduite de l'inscrit s'inscrivait à l'intérieur de ces dispositions. » Comme la Couronne n'avait fourni aucune preuve étayant la pénalité, la cour a refusé de l'imposer. Le juge a d'ailleurs fait la remarque suivante :

[Traduction non officielle] Il semble que les vérificateurs de la TPS soient allés un peu loin en ce qui concerne les pénalités. Jusqu'à ce que la CAF les rappelle à l'ordre dans *Consolidated* [...], ils imposaient allègrement et couramment des pénalités, chaque fois que leurs calculs différaient de ceux des contribuables, sans qu'il y ait nécessairement faute de leur part. Il semble aujourd'hui qu'ils aient repris cette même attitude relativement aux pénalités de l'article 285 [...]. Le fait que l'on n'ait pas soumis la moindre preuve justifiant les pénalités m'amène à conclure que la Couronne n'en avait pas, ni au moment du procès ni au moment de l'imposition. L'imposition de pénalités en vertu de l'article 285 exige que l'administration fiscale fasse un examen sérieux de la conduite du contribuable afin d'établir si celui-ci a fait preuve d'une négligence intentionnelle ou d'une faute lourde justifiant la pénalité. L'article 285 n'a pas pour but de permettre aux vérificateurs du fisc de punir les contribuables frustrés ou malcommodes. On n'insistera jamais trop sur le fait que des pénalités ne peuvent être imposées en vertu de l'article 285 que dans les cas les plus clairs, et après un examen approfondi de la preuve.

Cette décision pourra être pertinente dans le cas d'autres pénalités pour faux énoncés ou omissions où il n'est pas fait mention du fardeau de la preuve, comme c'est le cas pour la pénalité de 25 % imposée par la *Loi sur la taxe de vente au détail* de l'Ontario pour une conduite « attribuable à de la négligence, à un manque d'attention, à une omission volontaire ou à une fraude ».

Sur un autre point, la CCI a fait remarquer que, trop souvent dans les appels en matière de TPS, le juge voit arriver le contribuable avec des boîtes de factures, les deux parties invoquent le fait que l'autre partie n'a pas coopéré et a omis de tenir compte de la preuve et l'ADRC fait souvent valoir que le contribuable n'a pas tenu des livres et registres adéquats. De l'avis de la CCI, ce n'est pas à la cour qu'il revient de procéder à une vérification. Lorsque le conflit n'a pu être résolu, la preuve doit être faite par le témoignage d'une personne compétente qui a pris connaissance de l'ensemble du dossier complet et énonce brièvement le résultat net de son travail.

Rob Kreklewetz

Millar Wyslobicky Kreklewetz, Toronto

TRANSFERTS — SANTÉ ET PROGRAMMES SOCIAUX

Il y a un quart de siècle, les gouvernements fédéral et provinciaux vivaient une crise : ils avaient perdu le contrôle des coûts des soins de santé. Le régime adopté à ce moment dans le but de remettre de la discipline dans les dépenses a

fonctionné pendant un certain nombre d'années, mais il connaît actuellement des ratés.

Au début des années 1970, le gouvernement fédéral finançait automatiquement 50 % de toutes les dépenses provinciales approuvées au titre de l'assurance-hospitalisation et des soins de santé. Puisque ce régime se base en partie sur la moyenne nationale des coûts par habitant, certaines provinces recevaient plus que 50 %, et d'autres moins. Comme le coût pour les provinces n'était que d'environ 0,50 \$ par dollar additionnel de dépense, il leur était difficile de refuser les demandes de financement supplémentaire, et les factures soumises au gouvernement fédéral augmentaient chaque année à des taux excédant 20 %. Ottawa perdait ainsi le contrôle d'une partie importante de son budget.

Répartitions au titre du TCSPS, 2000-2001

| | Montants réels (M \$) | | Montants par habitant | |
|--------------------|--------------------------|---------------|--------------------------|---------------|
| | Argent | Marge fiscale | Argent | Marge fiscale |
| T.-N. | 297 | 250 | 549 | 462 |
| Î.P.É. | 74 | 64 | 536 | 464 |
| N.-É. | 507 | 437 | 539 | 465 |
| N.-B. | 404 | 350 | 535 | 464 |
| Qc. | 4 123 | 3 434 | 561 | 468 |
| Ont. | 5 243 | 6 328 | 455 | 550 |
| Man. | 613 | 533 | 536 | 466 |
| Sask. | 544 | 478 | 529 | 465 |
| Alb. | 1 320 | 1 648 | 445 | 556 |
| C.-B. | 2 313 | 1 736 | 575 | 432 |
| Total/ moyenne* | 15 499 | 15 300 | 508 | 502 |

* Les totaux (montants réels) et les moyennes (montants par habitant) incluent les chiffres des territoires (qui ne sont pas indiqués).

La solution est apparue en 1977 avec le programme connu maintenant comme le Transfert canadien en matière de santé et de programmes sociaux (TCSPS), conjugué à une marge fiscale supplémentaire et à un paiement en argent qui ne tenait pas compte des dépenses provinciales réelles, qui permettait au gouvernement fédéral d'avoir un programme de dépenses prévisibles comportant un plus faible taux de croissance. Les provinces étaient libérées d'une obligation de comptabilité détaillée, d'une formule rigide de remboursement et des restrictions sur les dépenses admissibles. Cependant, les dépenses de santé ont continué de croître, bien qu'à un rythme moindre qu'il y a 30 ans, et leur croissance s'est carrément abattue sur les provinces, les transferts d'argent du fédéral croissant indépendamment des dépenses réelles de santé, et aussi plus lentement. L'entente initiale reposait sur des prévisions de croissance plus rapide des points d'impôt qui, si elles s'étaient réalisées, auraient été mieux arrimées aux responsabilités en matière de dépenses. Les provinces ne voient toutefois plus le lien entre l'engagement fédéral et les points d'impôt; le transfert de la marge fiscale qui a ensuite été incorporée dans les systèmes fiscaux provinciaux n'est plus considéré comme faisant partie de la compensation. Ottawa soutient sans relâche que sa contribution aux trois principaux programmes composant le TCSPS en 2000-2001 totalise 30,8 G \$, montant correspondant à la somme de l'argent versé et de la

marge fiscale, mais les provinces ne comptent que la contribution fédérale en argent de 15,5 G \$. Le problème se complique encore davantage du fait que l'entente initiale, qui couvrirait non seulement les contributions fédérales pour les soins de santé mais également pour l'enseignement post-secondaire, fut ensuite étendue à l'aide sociale, dans le cadre du Régime d'assistance publique du Canada. Les transferts en argent ont été réduits dans la foulée des mesures d'austérité fédérales instaurées au début des années 1990, et ils ont été augmentés dans les derniers budgets fédéraux.

Le débat s'est porté récemment sur l'importance des transferts en argent fédéraux et sur les niveaux par habitant observés dans chaque province. L'engagement total argent et points d'impôt est essentiellement le même pour chaque province, mais la valeur par habitant des points d'impôt varie, comme le tableau nous le fait voir. Il en résulte que le transfert en argent par habitant est moindre pour les provinces en bonne santé, qui prétendent de ce fait que l'attribution de la composante argent du TCSPS est discriminatoire à leur endroit.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

CRÉDITS POUR IMPÔT ÉTRANGER

Une fois de plus, l'ADRC a mis de l'avant avec succès devant les tribunaux une position qui, en apparence, est contraire à sa pratique administrative. Dans *Dagenais*, un résident canadien avait réalisé des gains en capital sur la disposition de titres américains et des gains de loterie aux É.-U. : les gains en capital n'étaient pas assujettis à l'impôt américain tandis que des gains de loterie étaient assujettis à l'impôt sur le revenu fédéral et des états. Le contribuable avait demandé un crédit pour impôt étranger (CIE) au titre de l'impôt canadien de 1995 sur les gains de loterie. Il arguait que les gains étaient de source américaine et que les impôts étaient des impôts sur le revenu ne provenant pas d'entreprises. La CCI a conclu que l'impôt n'était pas un impôt sur le revenu parce que les gains de loterie ne constituaient pas un revenu aux fins de la LIR.

Plusieurs aspects de *Dagenais* dérangent. Le tribunal n'a pas tenu compte de la définition de l'expression terme « impôt sur le revenu ne provenant pas d'entreprises » contenue dans la LIR. De plus, selon une pratique administrative bien établie de l'ADRC concernant les résidents pour partie d'année, un montant imposé dans un autre pays n'a pas à être un revenu au Canada pour que l'impôt soit un impôt sur le revenu. L'ADRC est également d'avis et ce, depuis un certain temps, que les impôts qui font l'objet d'un traité fiscal sont automatiquement des impôts sur le revenu. Les gains de loterie sont imposés selon l'IRC, et le traité Canada-É.-U. envisage que de tels impôts soient admissibles aux avantages en vertu du traité. Ainsi, M. Dagenais aurait dû pouvoir demander un crédit pour ces impôts.

Quoiqu'il ait été ignoré dans *Dagenais*, le traité a préséance sur la loi canadienne et aurait dû être le tout premier élément de l'analyse; il appert toutefois qu'aucun CIE n'aurait pu être demandé en vertu du traité. L'expression « sous réserve des dispositions canadiennes », contenue à l'article XXIV(2), est généralement comprise comme faisant

référence aux règles techniques de la LIR telles que les restrictions aux reports prospectifs et à la source du revenu par pays. Il semble que la mécanique de la LIR permet l'appariement des impôts sur les gains de loterie et sur les gains et que le traité considère de tels impôts comme étant des impôts sur le revenu. Par contre, le gain sur les titres américains est fort probablement de source canadienne en vertu du traité, de sorte que la demande de CIE serait refusée (article XXIV(3)).

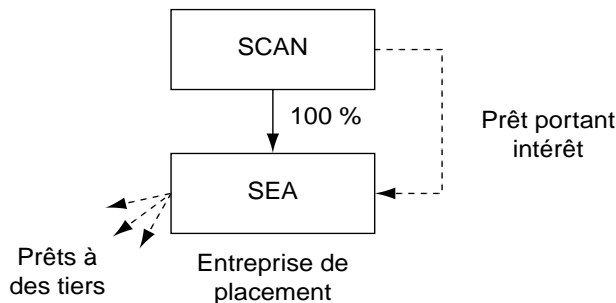
(Actuellement, la LIR entraîne le même résultat.) Mais comme le traité est expressément destiné à procurer des allègements, M. Dagenais a toujours la possibilité de demander un CIE conformément à la LIR telle qu'elle se lisait alors (article XXIX(1)).

Vance Sider et Dave Beaulne

KPMG LLP, Toronto

CRÉANCE ENVERS UN NON-RÉSIDENT

Un revenu d'intérêt est attribué à toute société résidant au Canada (SCAN) ayant sur un non-résident une créance qui demeure impayée depuis plus d'un an. Après 1999, les dispositions en cause s'étendent aux « dettes indirectes » entre non-résidents. (Voir « Somme due par un non-résident », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 20 avril 1999, p. 27.) L'ADRC confirme, dans ses interprétations, que des anomalies continuent d'entacher les règles concernant les dettes indirectes.



SCAN détient une société étrangère affiliée (SEA). SCAN consent un prêt portant intérêt à SEA, qui en utilise le produit pour consentir à son tour des prêts à des tiers. SEA n'a pas plus de cinq employés à temps plein, et tout revenu net est un REATB. En vertu des règles concernant les dettes indirectes, les tiers sont réputés avoir une dette envers SCAN et celle-ci est imposée sur l'intérêt réputé aussi bien que sur l'intérêt réel qu'elle reçoit de SEA. Même si l'intérêt réputé inclus dans le revenu est diminué des montants inclus dans le revenu de SCAN au titre du REATB, cette réduction n'offre que peu d'allègement si le REATB de SEA est réduit ou éliminé en raison de la charge d'intérêt envers SCAN. Il est possible d'éviter la double imposition qui en résulte si SCAN convertit en actions son prêt à SEA. Un intérêt réputé peut également apparaître si SCAN verse un dividende ou fait un remboursement de capital à sa société mère étrangère, laquelle utilise par la suite le produit pour consentir des prêts à des non-résidents du Canada. Le ministère des Finances serait conscient de cette dernière anomalie et recommandera des mesures d'atténuation rétroactives, applicables après 1999.

Allan R. Lanthier

Ernst & Young s.r.l., Montréal

FILMS ET ABRIS FISCAUX

L'abolition des opérations dites de « flip » d'œuvres d'art de peu de valeur et l'attaque menée par l'ADRC contre les abris fiscaux relatifs aux logiciels font qu'il ne reste plus comme abris fiscaux que les sociétés en commandite de services de production de films et les actions accréditives. L'ADRC a rendu des décisions anticipées concernant les projets cinématographiques.

Un investissement dans une société en commandite de financement d'un film original (SCFFO) offre la possibilité de participer aux recettes tirées de l'exploitation commerciale de longs métrages et de productions télévisuelles et de bénéficier des déductions correspondantes. Dans au moins un projet cinématographique sur le marché, Grosvenor Services 2000, la SCFFO investit à son tour dans des parts de catégorie A de diverses sociétés en commandite de services de production (SCSP), lesquelles fournissent certains services de production à un studio de production de films étranger et à des sociétés de télévision étrangères (les « studios ») moyennant des honoraires qui incluent un pourcentage des recettes de production nettes. Un établissement financier privé a accepté de prêter près de 85 % des 162 500 \$ payables au moment de la souscription (dont 8 800 \$ pour les frais de montage financier et les intérêts), avec pleine garantie, le capital étant remboursable en 2010 et les intérêts, payables chaque année.

Un producteur étranger engage les dépenses autres que des dépenses de main-d'œuvre au Canada (DADMOC) en contrepartie d'une commission du studio, égale à 80,01 % des DADMOC qu'il a engagées et d'un pourcentage des recettes de production nettes. Ce producteur conclut des contrats pour la prestation des services constituant des DADMOC avec une SCSP qui est rémunérée de façon analogue. Pour financer les DADMOC, la SCSP obtient du studio des prêts indirects, avec garanties limitées, en vertu des dispositions concernant la fraction à risque. Le producteur étranger a une option de 10 ans lui permettant d'acquiescer à la JVM des parts de catégorie B de la SCSP et il paie l'intérêt sur tout solde impayé du prix d'exercice. Une distribution prioritaire des bénéfices de la société en commandite est faite en faveur des titulaires des parts de catégorie A pour qu'ils puissent régler le prêt au titre du prix de souscription, puis aux titulaires de parts de catégorie B, et les deux groupes partagent ensuite le solde au prorata.

Les opinions et décisions publiées traitent de plusieurs questions. Les DADMOC de la SCSP sont déductibles; l'exception aux règles relatives à l'appariement des dépenses s'applique. (L'excédent sur 80 % des DADMOC est inclus dans le revenu de SCSP pour l'année.) Les pertes attribuées aux investisseurs dans SCFFO et aux porteurs de parts des catégories A et B de SCSP sont déductibles jusqu'à concurrence du montant à risque, c.-à-d. le prix de souscription des parts de catégorie A et pour les investisseurs dans SCSP. L'intérêt payé ou payable sur le prêt avec pleine garantie et sur le solde non réglé du prix d'achat des parts de catégorie B est déductible. La société de production du studio a droit aux crédits d'impôt pour production relativement aux dépenses de main-d'œuvre au Canada.

La réduction des taux d'inclusion des gains en capital a fait augmenter le différentiel entre les économies d'impôt au titre des déductions (environ 47,87 %) et les taux d'imposition des

gains en capital futurs (environ 32 %). Un particulier qui reçoit un paiement forfaitaire, y compris une importante prime ou une indemnité de départ, peut différer l'impôt sur 10 ans et convertir une déduction du revenu en un gain en capital afin, p. ex., d'utiliser des pertes en capital subies sur le marché boursier. Le remboursement d'un emprunt hypothécaire peut être accéléré et l'intérêt non déductible peut être converti en un intérêt déductible lié à un emprunt destiné à l'investissement dans le film; les économies d'impôt peuvent permettre de réduire l'emprunt hypothécaire. Un propriétaire-exploitant peut minimiser l'impôt sur une gratification et utiliser les économies d'impôt pour les réinvestir dans l'entreprise ou rembourser un prêt d'un actionnaire ou acquitter l'impôt sur un prêt à l'actionnaire en retard.

Jack Bernstein

Aird & Berlis, Toronto

DATE DE PRODUCTION AUX É.-U.

Par le passé, l'IRS acceptait comme étant produites à temps les déclarations de revenus américaines postées par des contribuables dans des pays étrangers si elles portaient la marque postale du dernier jour (au plus tard minuit) prescrit pour la production, y compris les délais de prolongation (ou du jour ouvrable suivant si le dernier jour était un samedi ou un dimanche). On se demandait si cette politique était compromise par l'arrêt *Pekar* suivant lequel une marque postale étrangère ne constituait pas une preuve de production à temps. L'IRS vient d'annoncer qu'il continuera d'appliquer la règle dite « posté à temps/produit à temps » aux contribuables étrangers, reconnaissant que sa position avait été « mal comprise » dans l'affaire *Pekar*.

Cette annonce récente ne s'applique qu'aux déclarations de revenus américaines : les demandes, états et autres documents produits à l'IRS doivent généralement être reçus par le IRS le jour même de l'échéance (au plus tard minuit) ou porter une marque de ce même jour du service postal américain. Est également acceptée la marque postale de certains « services de livraison agréés » inscrits sur une liste que l'IRS révisé de temps à autre : 1) le service de messagerie aérienne expresse du jour au lendemain, le service l'après-midi suivant et le service le deuxième jour d'Airborne Express; 2) le service le même jour et le service du jour au lendemain aux États-Unis de DHL Worldwide Express; 3) le service prioritaire FedEx du jour au lendemain, le service FedEx régulier et le service FedEx le deuxième jour de Federal Express; 4) le service aérien UPS le jour suivant, le service aérien économique UPS le jour suivant, le service aérien UPS le deuxième jour et le service UPS l'avant-midi du deuxième jour de United Parcel Service.

Les déclarations de revenus américaines de sociétés étrangères (formulaire 1120F) doivent généralement être produites au plus tard le 15^e jour du troisième mois suivant la fin de l'année d'imposition de la société (ce qui inclut les déclarations américaines de sociétés canadiennes demandant une exonération en vertu du traité vu l'absence d'établissement stable aux É.-U.) Un étranger non-résident est tenu de produire une déclaration de revenus des particuliers aux États-Unis (formulaire 1040NR) au plus tard le 15^e jour du

sixième mois suivant la fin de son année d'imposition, mais au plus tard le 15^e jour du quatrième mois suivant la fin de l'année s'il a reçu des salaires imposables aux États-Unis soumis à une retenue à la source. Les citoyens américains vivant à l'étranger ont en général droit à un délai de production supplémentaire de deux mois, soit jusqu'au 15^e jour du sixième mois, si, à la date d'échéance habituelle de déclaration, ils vivent à l'extérieur des États-Unis et que leur principal lieu d'affaires ou de travail se trouve également à l'extérieur des États-Unis; des intérêts sont comptés sur tout impôt impayé à la date d'échéance de production habituelle.

James T. Ritzel

Hodgson Russ Andrews Woods & Goodyear LLP, Buffalo

COMME ON FAIT SON LIT

Dans l'arrêt *Molinaro*, la CAF a récemment rejeté la tentative d'un contribuable d'utiliser la doctrine de la préséance de la substance sur la forme pour qualifier à titre de gain en capital un montant de 1,5 million de dollars reçu sous forme de salaire, en mettant l'accent sur l'importance des ententes écrites pour évaluer les conséquences fiscales.

Par l'intermédiaire de sa société de portefeuille, M. Molinaro avait vendu la totalité de ses actions d'une société de fabrication, Pizza Crust. Une lettre d'intention prévoyait que Catelli devait acheter Pizza Crust au prix de 10 millions de dollars et garder M. Molinaro à son service pendant au moins trois ans après la vente, moyennant un salaire d'environ 1,8 million de dollars, dont une tranche de 1,5 million était payable même si M. Molinaro décédait ou était congédié pour un « motif valable ». Pour gagner les 100 000 \$ restants annuellement, M. Molinaro devait véritablement être à l'emploi de Catelli; l'ensemble de ses avantages sociaux avait été calculé comme si son salaire n'était que de 100 000 \$ par année. En fait, M. Molinaro avait travaillé moins de trois ans pour Catelli et avait reçu 1,6 million de dollars. Il faisait valoir que la somme de 1,5 million de dollars représentait le produit de disposition de sa participation au capital de Pizza Crust; la société de portefeuille avait inclus la somme dans le produit tiré de la vente des actions de Pizza Crust. Le contribuable avait demandé à la CCI d'appliquer l'arrêt *Farm Business Consultants* où la CAF avait déclaré que l'on ne peut modifier la nature fondamentale d'une opération aux fins de l'impôt sur le revenu tout simplement en la nommant autrement. L'honorable juge Bowman de la CCI avait indiqué que le contribuable était lié par le vieux principe selon lequel comme on fait son lit — en particulier si on a eu recours à des comptables et des avocats — on se couche. La cour est d'accord avec le raisonnement dans *Pallin*, selon lequel, en faisant une demande de nouvelle qualification, non seulement les contribuables attaquaient-ils leur propre conduite mais également celle de leurs conseillers professionnels qui ont manifestement joué un rôle important dans ce qui a été dit et fait. Ils prétendent que ce qui a été fait pour en arriver à un règlement final était moralement répréhensible du fait qu'en grande partie, il s'agissait d'un simulacre.

La CAF a conclu que l'intention subjective ne suffisait pas à elle seule pour qualifier de nouveau une opération; la

preuve d'une intention permet, à l'occasion, de préciser en quoi consiste l'opération, mais elle est rarement déterminante. La cour a fait remarquer que M. Molinaro n'avait lui-même détenu aucune action de Pizza Crust. Le contrat d'emploi avait été finalisé après de longues et sérieuses négociations où des avocats et des comptables représentaient le contribuable. La cour a conclu qu'en impôt, la forme est de toute première importance. Selon elle, le contribuable avait le droit d'organiser ses affaires de façon à minimiser l'impôt, mais il ne pouvait désavouer une entente écrite qu'il avait conclue simplement parce qu'une entente différente aurait été plus avantageuse.

Robert Jason

Fogler Rubinoff LLP, Toronto

RS&DE : COÛT DES MATÉRIAUX

Une nouvelle politique d'application de l'ADRC, « RS&DE 2001-01 » portant sur le coût des matériaux aux fins de la RS&DE, illustre bien la complexité de l'administration du programme.

Par suite des mesures législatives du 23 février 1998 sur la récupération, deux méthodes de calcul du coût des matériaux de RS&DE peuvent être utilisées, produisant toutefois des résultats radicalement différents. Les contribuables qui utilisent la méthode de remplacement pour calculer les frais généraux ne peuvent déduire que le coût des matériaux consommés dans le cadre d'activités de RS&DE; la méthode traditionnelle permet la déduction du coût des matériaux ainsi consommés ou transformés. Les matériaux consommés sont définis comme étant les matériaux qui ont été « détruits ou pratiquement rendus sans valeur par suite des activités de RS&DE ». Les matériaux transformés comprennent ceux qui sont modifiés au cours du processus, comme la production expérimentale qui est vendue. (La vente entraîne l'application des nouvelles règles de récupération.) Des exemples donnés dans le document montrent la différence. Un fabricant de textile procède à la modification de l'équipement; des essais du nouvel équipement produisent un fil de piètre qualité qui est vendu à rabais. Selon la méthode de remplacement, le coût du fil ne peut être déduit parce que le fil n'a pas été consommé.

La méthode de remplacement visait à simplifier la comptabilisation des frais généraux. Cependant, compte tenu de ces nouvelles règles et de la règle restrictive de l'« employé qui participe directement à [...] » qui détermine les activités des employés admissibles en vertu de la méthode de remplacement, un nombre croissant de contribuables reviendront à la méthode traditionnelle. Comme le choix d'utiliser la méthode de remplacement est irrévocable, il est essentiel que les contribuables évaluent l'option avec soin avant de produire leurs demandes.

Kenneth J. Murray

Deloitte & Touche LLP, Mississauga

COMMERCE ÉLECTRONIQUE AUX É.-U.

En octobre 1998, les États-Unis adoptaient la *Internet Freedom Act* qui établissait un moratoire de trois ans sur l'imposition de nouvelles taxes par les administrations fédérale, locales et des états sur l'accès Internet et le

commerce électronique. Une commission consultative, mise sur pied sous l'égide de la loi, avait été chargée de formuler des recommandations au sujet de l'imposition du commerce électronique par les états et de faire rapport sur le sujet au Congrès dans les 18 mois. Le rapport de la commission, qui vient tout juste d'être rendu public dans la controverse, suscite déjà les critiques de l'administration Clinton ainsi que celles des gouvernements locaux et des états.

On attendait beaucoup des travaux de la commission; les résultats sont minces, on l'avouera. La commission a de justesse approuvé trois grandes propositions : interdiction permanente de taxer les frais d'accès à l'Internet, élimination de la taxe d'accise fédérale de 3 % sur les services de télécommunications et prolongation jusqu'en 2006 de l'interdiction d'adopter de nouvelles taxes discriminatoires sur l'Internet. La commission a également proposé une liste d'activités de commerce électronique qui ne devraient pas entraîner en elles-mêmes l'imposition par les états de la taxe de vente et à l'utilisation : p. ex., la sollicitation de commandes, la présence de biens incorporels comme les sites Web, le recours d'un fournisseur d'accès Internet et l'utilisation de l'Internet pour créer un site Web. Par ailleurs, le récent budget de la Colombie-Britannique propose d'imposer des exigences en matière d'inscription et de perception de la taxe aux personnes de l'extérieur de la province qui y sollicitent des commandes par voie publicitaire ou, autrement, ou qui y font livrer des produits. Ce mouvement semble viser en partie la sollicitation de commandes par l'Internet et le besoin perçu par la province de protéger l'assiette de ses recettes et l'intégrité de son régime de taxe de vente actuel. Nul doute que le débat au sujet du commerce électronique se poursuivra des deux côtés de la frontière.

Audrey J. Diamant

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

SUCCESSIONS ET MINIMISATION DES PERTES

En vertu du paragraphe 164(6), les actions détenues par une succession peuvent être rachetées pour donner lieu à un report rétrospectif de perte dans la dernière déclaration de revenus du contribuable décédé. Mais les règles sur la minimisation des pertes s'appliquent si la succession est affiliée à la société immédiatement après et la perte disparaît si la succession ne détient aucune autre action de la société.

Deux chapeaux. Dans deux récentes interprétations techniques, l'ADRC confirme qu'une succession qui compte plus d'un fiduciaire n'est habituellement pas affiliée à une société si aucun fiduciaire n'est affilié à un autre fiduciaire et que la succession n'a pas le contrôle de fait de la société, même si cette dernière est contrôlée par un groupe lié composé des fiduciaires de la succession ou par une autre fiducie ayant les mêmes fiduciaires. Dans le premier cas, la succession contrôlait la société, à l'origine, au moyen d'actions de gel; après le rachat des actions, les enfants du contribuable décédé, qui étaient également les liquidateurs de la succession, contrôlaient la société au moyen d'actions

ordinaires. Dans le second cas, la succession avait conservé des actions ordinaires dont la valeur correspondait au compte de dividende en capital de la société et elle avait transféré le solde des actions ordinaires à une autre fiducie testamentaire, conformément au testament. La conjointe et la soeur du contribuable décédé ainsi qu'une autre personne non liée étaient à la fois liquidateurs et fiduciaires de la succession. Les actions ordinaires de la succession furent rachetées pour annulation. Mais ces faits ne reflètent pas la situation plus courante de la personne qui coiffe deux chapeaux. Dans une troisième interprétation technique, un particulier — et non un groupe non affilié — contrôlait la société et coiffait deux chapeaux; l'ADRC a conclu que le paragraphe 40(3.6) s'appliquait. M. A était propriétaire de toutes les actions avec droit de vote de A Ltée; les actions privilégiées étaient détenues par une fiducie dont M. A était le seul fiduciaire, ce qui faisait légalement de lui le propriétaire des actions privilégiées. Il était réputé être affilié à lui-même du fait qu'il contrôlait A Ltée (alinéa 251.1(4)a)), de sorte que la fiducie et A Ltée étaient affiliées.

Contrôle de fait. Il ressort de précédentes interprétations techniques que le détenteur d'un billet ne peut à cause de cela avoir le contrôle de fait ou indirect d'une société, un sujet de préoccupation pour une succession qui reçoit un billet en contrepartie du rachat de ses actions. L'ADRC affirme maintenant que le contrôle de fait est par définition tributaire des faits, mais qu'il ne découle pas de la simple détention d'un titre de créance non remboursable sur demande.

DGAE. Dans la seconde situation décrite ci-dessus, l'ADRC a déclaré que l'application de la DGAE reposait sur les faits, mais que, généralement, celle-ci ne s'applique pas si, pour décider de l'application éventuelle d'une règle, comme le paragraphe 40(3.6), il faut savoir si une personne donnée a ou non le contrôle de fait d'une société, et que, à la lumière des faits, on ne pouvait conclure à l'existence d'un tel contrôle. L'ADRC adopte une position semblable si, plutôt que d'obtenir un billet de la société pour racheter les actions de la fiducie, les bénéficiaires contractent un emprunt au vu et su de tous et prêtent les fonds à la société qui rachète les actions de la succession, et que celle-ci attribue ensuite l'argent aux bénéficiaires pour qu'ils puissent rembourser l'emprunt.

Wayne Tunney et Lori Dunn
KPMG LLP, Toronto

LIQUIDATION ET PBR

Une planification post-mortem peut permettre d'éviter la double imposition résultant de la détention par le défunt d'actions d'une société privée, en particulier une société de placement, laquelle est plus susceptible d'être liquidée que vendue. Compte tenu de la réduction récente du taux d'inclusion des gains en capital, une planification (« plan ») pour la majoration du coût peut se traduire par un impôt moindre qu'une planification par la liquidation et le report rétrospectif des pertes si la totalité ou la plus grande partie des actifs de la société sont admissibles à la majoration.

En vertu d'un plan de majoration du coût, les actions de la société de portefeuille (SPOR) sont transférées à une nouvelle société (SNOUV) avant la liquidation de SPOR; si toutes les exigences techniques sont respectées, le prix de base rajusté (PBR) des immobilisations non amortissables de SNOUV peut être porté à la JVM. La nécessité qu'il y ait une acquisition du contrôle de SPOR est facilitée par une règle spéciale : si la dernière acquisition du contrôle d'une société tient à une acquisition d'actions consécutive au décès d'un particulier, l'acquéreur est réputé avoir acquis le contrôle la dernière fois auprès d'une personne sans lien de dépendance immédiatement après le décès.

Le ministère des Finances a indiqué que cette règle spéciale ne permet pas à une fiducie en faveur du conjoint de majorer le PBR des actifs de la société sur la base de leur JVM au décès du conjoint survivant. (Voir la question 10 posée lors du *Congrès 1999* de l'APFF.) Même si les actions sont réputées avoir été cédées et acquises de nouveau par la fiducie au décès du conjoint survivant, il ne semble pas y avoir acquisition du contrôle à ce moment. Dans le cas d'une fiducie testamentaire en faveur du conjoint, seule une majoration fondée sur la JVM des actifs au décès du premier conjoint peut être possible. Si cette interprétation est exacte, un problème semblable se pose lorsque le décès du bénéficiaire donne lieu à une disposition réputée dans une fiducie mixte au profit du conjoint ou une fiducie en faveur de soi-même détenant les actions, mais aucune majoration n'est possible parce que la fiducie a acquis le contrôle d'un particulier vivant. Le ministère des Finances a également indiqué qu'il ne recommandera pas que des modifications soient apportées à un article de la Loi, déjà complexe, à moins que ne se présente une situation où la majoration n'est pas possible. Nous savons qu'on a récemment demandé à l'ADRC une interprétation technique sur l'application de cette règle déterminative spéciale aux fiducies en faveur du conjoint. Tant qu'on ne fournira pas de réponse à cette question, les planificateurs successoraux hésiteront à conseiller à leurs clients de transférer les actions d'une société privée à une fiducie en faveur du conjoint, une fiducie mixte au profit du conjoint ou une fiducie en faveur de soi-même si le plan de majoration est souhaité à titre de planification post-mortem.

Bruce Harris et Kathy Munro
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

ÉVALUATION A POSTERIORI

Un contribuable est réputé recevoir la JVM d'un don entre vifs au moment où le don est fait. La discrétion liée au moment où un don autre que testamentaire peut être effectué permet au donateur de faire le don lorsque la valeur de marché du bien est faible, de telle sorte que la plus-value passe au donataire. La norme fiscale canadienne en matière de JVM présuppose un acheteur sérieux qui dispose de toute l'information alors existante. Dans *Hartmann*, une récente cause fédérale américaine sur l'impôt sur les dons, le juge a confirmé l'évaluation que l'IRS avait faite d'un don d'actions à partir d'informations qui n'auraient pas été accessibles à un

acheteur ou un vendeur théorique à la date d'évaluation, à savoir les états financiers de la société pour l'exercice terminé quatre mois plus tard. Si la valeur du don ne peut être raisonnablement établie avant plusieurs mois, la liberté du choix du moment devient plutôt illusoire.

La Cour de district des États-Unis a fait état d'arrêts où l'on établissait la distinction entre la non-admissibilité d'événements ultérieurs imprévisibles comme la découverte de pétrole sur une propriété et la pertinence générale et l'admissibilité de la preuve de prix de vente réels obtenus par la suite pour la propriété, en supposant que la vente ait eu lieu dans un délai raisonnable et que des événements survenus entretemps n'aient pas modifié considérablement la valeur de la propriété. La cour a conclu que les données financières étaient davantage assimilables aux prix de vente ultérieurs parce qu'on ne pouvait s'attendre à ce que les données financières disponibles en décembre 1988 diffèrent de manière significative des états financiers de fin d'exercice disponibles quatre mois plus tard », soit après l'hiver, saison traditionnellement calme pour les activités de construction de la société.

Richard M. Wise

Wise Blackman, Montréal

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

OCDE

L'OCDE publiera avant la fin de juin 2000 une liste noire de 47 paradis fiscaux – identifiés soit comme étant ceux qui sont prêts à coopérer, ceux qui le sont moins ou ceux qui ne le sont pas du tout – et retardera pendant un an l'appel de sanctions par les pays membres dans le but de trouver des solutions possibles fondées sur la réceptivité des pays énumérés dans la liste.

Le Comité des Affaires Fiscales a déposé un rapport, adopté à l'unanimité, qui propose des mesures pour améliorer l'accès aux informations bancaires par les administrations fiscales. L'intention première du projet est de limiter l'évitement fiscal dans un environnement international sans frontières – et non de mettre fin au secret bancaire – en rendant accessible aux administrations fiscales l'information sur des cas précis, sans toutefois permettre des « expéditions de pêche ».

Les principes directeurs à l'intention des entreprises multinationales sont en cours de révision et des copies sont disponibles à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/daf/investment/guidelines/freeonlinef.htm>). Un autre rapport est prévu pour le 26 juin 2000.

Russie

Des modifications aux règles sur les prix de transfert adoptées l'an dernier précisent le principe de pleine

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

concurrence et élargissent le nombre d'opérations révisables. L'administration fiscale a un plus grand contrôle sur la détermination des prix et peut examiner toute opération dont le prix comporte un écart de 20 % par rapport au prix facturé précédemment. L'interdépendance entre les parties est abondamment définie mais elle n'inclut pas, p. ex., deux filiales d'une même société mère ainsi que les sociétés par actions et leurs actionnaires.

Corée

Une récente interprétation fiscale relative aux règles sur la capitalisation restreinte permet l'exclusion du ratio dettes-capitaux propres des prêts en devises effectués par le bureau principal d'une banque étrangère à une succursale coréenne (et ce, même si l'utilisation des fonds à certaines fins demeure incertaine), si la succursale a une méthode raisonnable de trie des emprunts. En vertu de nouveaux règlements, les non-résidents qui n'ont pas d'ES devront déclarer sur une base trimestrielle la totalité de leur revenu de source coréenne et ce, à partir du 1^{er} janvier 2001. Les exemptions et réductions fiscales ne sont plus permises à l'égard des investissements directs effectués par des sociétés étrangères dans lesquelles des entités coréennes détiennent une participation.

Irlande

La 2000 *Finance Act* comprend les mesures suivantes : réforme de la fiscalité des fonds communs de placement et des assureurs sur la vie; nouvelle assiette pour les impôts sur les dons et les successions; exonération des règles d'observation concernant la retenue d'impôt de 1999 sur les dividendes de sociétés résidentes de l'Irlande; nouvelles règles anti-évitement; amélioration du régime de titrisation; application de l'impôt sur les gains en capital à tous les fonds de terre; amortissement fiscal pour les dépenses de la nature du capital liées à la transmission des « capacity rights »; et report de l'impôt sur les options d'achat d'actions. Des représentants de l'« Irish Revenue » sont en Australie pour étudier les règles sur les prix de transfert; une loi est attendue à ce sujet au cours des prochaines années.

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.

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**