

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 8, numéro 6, le 27 juin 2000

### CHANGEMENT À CARACTÈRE DÉCLARATOIRE?

L'arrêt *CNG Producing* porte sur des changements rétroactifs à la loi de l'impôt sur le revenu de l'Alberta. CNG a fait valoir, sans succès, qu'elle n'était pas visée par les changements en question parce que, entre autres, son litige avec la province était déjà en cours au moment où ils avaient été adoptés.

En 1983, l'Alberta avait accordé à CNG et à d'autres co-entrepreneurs associés le droit de produire du pétrole à partir de deux concessions de sables bitumineux. Le taux des redevances de production de ces concessions était inférieur à celui des redevances exigées sur les concessions pétrolières traditionnelles; par conséquent, l'Alberta avait, depuis au moins 1985, pris la position selon laquelle les redevances sur les concessions de sables bitumineux ne respectaient pas la définition de redevances à la Couronne de l'Alberta, condition préalable pour ouvrir droit au crédit d'impôt au titre de redevances de l'Alberta (CIRA). Ce crédit visait à dédommager les contribuables pour la non-admissibilité, aux fins de l'impôt fédéral, de certaines redevances versées à l'Alberta et à encourager ainsi les exploitants à produire du pétrole dans la province. La politique du ministère des Finances de l'Alberta au sujet des redevances sur les concessions de sables bitumineux n'était pas appliquée de façon cohérente. Ainsi, CNG avait pu demander un CIRA après deux vérifications distinctes pour les années d'imposition 1985 à 1990, mais elle s'était vue refuser le crédit pour sa part d'environ 1,3 M\$ des redevances versées de 1991 à 1994.

En 1996, CNG avait produit un avis d'opposition au motif que les redevances ouvraient droit au CIRA. Au début de 1997, l'Alberta avait pris des mesures en vue de modifier la législation applicable de façon à préciser que, pour les années d'imposition commençant après 1980, les redevances sur les sables bitumineux n'étaient pas

admissibles : les changements avaient reçu la sanction royale seulement une journée après que CNG eut produit son avis d'appel à la Cour du Banc de la Reine de l'Alberta. Tout en reconnaissant que la nouvelle législation était généralement rétroactive, CNG estimait néanmoins qu'elle ne l'était pas dans son cas, en raison de l'absence d'indication suffisante d'une intention de porter rétroactivement atteinte à ses droits acquis au CIRA demandé et parce que la modification ne faisait pas expressément référence à la législation en cause. De plus, CNG estimait que les nouvelles règles étaient ambiguës. Les changements remontaient-ils jusqu'en 1980 de façon à viser des années frappées de prescription ou, au contraire, les périodes normales de nouvelle cotisation devraient-elles s'appliquer?

En common law, on présume que les lois rétroactives ne s'appliquent pas de façon à porter atteinte aux droits acquis, mais, en l'espèce, le tribunal n'a pu conclure à l'existence de l'ambiguïté nécessaire dans la législation pour appliquer la présomption. Et même s'il y avait eu ambiguïté, la cour a estimé que la législation démontrait clairement une intention qu'elle s'applique à toutes les années d'imposition depuis 1980. De plus, la cour n'a pas retenu l'argument de l'existence d'une ambiguïté au sujet des règles de prescription.

L'argument ultime était une variation de celui des droits acquis : une loi n'est pas rétroactive pour les parties à un litige en cours sans une intention expresse qu'elle le soit, sauf si la loi est déclaratoire. Il ressortait clairement des circulaires d'information publiées depuis 1985 que le ministère des Finances de l'Alberta estimait que les redevances en cause n'étaient pas admissibles au CIRA – il n'y avait aucune preuve relative aux années antérieures – et que l'application des pratiques de cotisation des vérificateurs était incompatible avec la politique officielle, du moins parfois. La cour n'a pas trouvé suffisamment de précisions dans l'utilisation du terme « année d'imposition » dans la disposition de mise en vigueur pour l'appliquer expressément au litige en cours. Le tribunal a cependant conclu que les changements avaient été apportés pour clarifier le droit : le libellé précédent était ambigu et l'incohérence entre la politique et les pratiques du ministère montrait bien que la loi n'était pas assez précise et qu'elle devait être clarifiée. Il s'agissait donc d'un changement à caractère déclaratoire qui s'appliquait rétroactivement à CNG même si les questions en cause étaient déjà devant les tribunaux.

Il y avait eu des précédents dans le cas de changements semblables à caractère déclaratoire portant sur des champs de pétrole. Au milieu des années 1980, Revenu Canada avait « précisé » que c'est le coût en capital, et non le coût, qui devait être retenu aux fins du calcul de l'épuisement de biens amortissables admissibles. Le crédit d'impôt à l'investissement net a entraîné des coûts considérables pour les producteurs au chapitre de l'épuisement.

*John Jakolev*

Ernst & Young LLP, Toronto

*Al Meghji*

Donahue Ernst & Young, Toronto

#### Dans ce numéro

Changement à caractère déclaratoire?	41
En eaux troubles	42
Sociétés étrangères non affiliées	42
Peut-être pas si diabolique que ça	43
Il ne faut pas renoncer à renoncer	43
Les dividendes ont la cote	44
Non-résidents de l'état de New York	45
Le point sur les options d'achat d'actions	45
Exonération en vertu d'un traité	46
Une loterie fiscale particulière	46
Questions d'évitement fiscal	46
Impôt sur le revenu fractionné	47
Reconstitution du revenu	48
Actualités fiscales étrangères	48

## EN EAUX TROUBLES

Le 28 janvier 1999, la CSC a rendu une décision partagée dans *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women*. C'est la première fois en 25 ans qu'une cause portant sur des organismes de bienfaisance était portée devant la CSC. Ce jugement comporte certains aspects troublants qui n'ont pas encore attiré l'attention des commentateurs.

La majorité de la CSC a refusé la demande d'enregistrement de la société à titre d'organisme de bienfaisance pour deux raisons principales : le groupe visé, les immigrantes, comprenait des personnes qui n'avaient pas besoin d'aide, et la clause sur l'objet accessoire dans les statuts constitutifs permettait la poursuite d'activités « accessoires ou propres » à assurer la réalisation de fins de bienfaisance. La majorité a conclu que le mot « propres » était trop large et pourrait couvrir des activités qui peuvent constituer une fin en soi. L'une des activités de la société consistait à tenir un répertoire des compétences en milieu de travail qui était mis à la disposition de toutes les bénéficiaires, non seulement celles qui étaient dans le besoin. Le même exemple a été cité par la cour comme étant une activité propre à la réalisation des objectifs de l'organisme selon le droit des sociétés, mais non comme une activité permettant la réalisation d'une fin de bienfaisance — p. ex., la promotion de l'éducation. Le répertoire des compétences ne fournissait pas exclusivement un bienfait public parce que des personnes qui n'étaient pas dans le besoin pouvaient en tirer un avantage personnel. Pour qu'un organisme de bienfaisance puisse conserver son statut aux fins de l'impôt sur le revenu, ses activités à caractère autre que politique et de bienfaisance doivent être accessoires aux fins de bienfaisance — « simplement des moyens de réaliser ces fins ».

La portée de ce raisonnement devient apparente si l'on tient compte du fait que la plupart des établissements d'enseignement post-secondaire au Canada exercent des activités semblables, et que la législation en vertu de laquelle la plupart des organismes de bienfaisance sont constitués accorde des pouvoirs qui sont « accessoires ou propres » à la réalisation de fins de bienfaisance, voire même, dans certains cas, des pouvoirs plus larges. Ainsi, si des personnes qui ne sont pas visées par les fins de bienfaisance peuvent néanmoins en tirer des avantages, il semble que tous ces établissements devront cesser d'exercer leurs activités de placement étudiant et autres activités qui ne sont pas directement liées à la promotion de l'éducation, au soulagement de la pauvreté ou à l'avancement de la religion. Il pourrait être difficile pour les collèges et universités au Canada de se conformer à de telles restrictions.

La notion des activités « propres » pourrait établir une norme si exigeante que peu d'organismes de bienfaisance pourraient la respecter. L'expression indisposait l'ADRC depuis un certain temps avant que *Vancouver Society* se retrouve devant les tribunaux. Si l'ADRC doit dorénavant appliquer l'arrêt de la CSC de façon équitable et cohérente à tous les organismes de bienfaisance, la plupart des établissements d'enseignement et de nombreux organismes de bienfaisance constitués en société perdront leur enregistrement. Il faut s'attaquer au problème sans délai. Les établissements touchés pourraient séparer leurs activités. Ainsi, les services d'enseignement ou autres financés par les frais de scolarité ou

les subventions gouvernementales pourraient être assurés à même la structure existante. Les activités de bienfaisance financées par les dons, comme les activités de recherche fondamentale ou l'octroi de bourses d'études, pourraient relever d'une fiducie constituée par la société existante et dont elle serait elle-même le fiduciaire. Les activités autres que de bienfaisance pourraient être exercées par une société sans but lucratif distincte dont les administrateurs seraient nommés par la société existante. Cette façon de faire a été abordée dans le *Charities Handbook: 2000 Edition*, publié par le Conseil canadien des oeuvres de charité chrétienne, 1-21 Howard Avenue, Elmira, Ontario N3B 2C9.

Ron Knechtel

Conseil canadien des oeuvres de charité chrétienne, Elmira

## SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES NON AFFILIÉES

Infirmant le jugement de la CCI dans *Lamont*, la CAF a conclu, à la majorité, que le revenu d'une société étrangère non affiliée fait partie du revenu protégé. La forte dissidence pourrait cependant inciter la Couronne à demander la permission de porter le jugement en appel devant la CSC.

Depuis février 1986, Canpac, une société canadienne, détenait une participation indirecte dans une société étrangère non affiliée, Westcorp. En décembre 1992, un particulier résidant au Canada avait transféré ses actions de Canpac à une société de portefeuille canadienne, Lamont. Le lendemain, Canpac avait acheté les actions pour annulation, ce qui avait donné lieu à un dividende réputé de 7 M\$ pour Lamont. Nul ne contestait que les opérations avaient entraîné une forte diminution du gain en capital que Lamont aurait réalisé sur une disposition à la JVM des actions de Canpac, dont une tranche de 1,7 M\$ se rapportait au revenu de Westcorp depuis 1986. Il ne semble pas non plus que la période de détention d'une journée par Lamont ait été jugée pertinente. Le seul point en litige consistait à déterminer si le revenu protégé comprenait le revenu d'une société étrangère non affiliée.

L'article 55 renvoie au revenu gagné (revenu protégé) par « une société » (« any corporation »). Par contre, les règles d'interprétation relatives à cet article ne permettent de déterminer que le revenu protégé des sociétés canadiennes et des sociétés étrangères affiliées. Selon la CCI, le terme « une » (« any ») est général et sa signification ordinaire exclut les limitations. Elle estime toutefois que la disposition devrait être interprétée dans son intégralité. Comme aucune règle ne fixe la détermination du revenu protégé pour une société étrangère non affiliée, une telle société n'est pas « une société ». La CAF est arrivée à la conclusion opposée : l'absence de règle précise applicable aux sociétés étrangères non affiliées ne signifie pas que leur revenu protégé ne peut être déterminé, même si un tel calcul peut être moins limitatif que celui qui s'applique aux sociétés canadiennes et aux sociétés étrangères affiliées. La CAF, contrairement à la CCI, ne croit pas que ce résultat est absurde, et elle refuse de chercher une intention implicite mais non formulée du législateur face à l'ambiguïté.

Selon le juge dissident, la disposition était ambiguë. Il s'en est donc remis à son objet sous-jacent et a conclu que l'économie de la disposition confirme que le revenu protégé est

un revenu qui a été imposé au Canada ou qui peut y être rapatrié, en franchise d'impôt, d'une société étrangère affiliée. Par conséquent, le revenu d'une société étrangère non affiliée n'est pas inclus dans le revenu protégé.

Allan R. Lanthier

Ernst & Young s.r.l., Montréal

## PEUT-ÊTRE PAS SI DIABOLIQUE QUE ÇA

Tout comme il n'y a jamais de nouvelles blagues, il n'y a jamais de nouveaux impôts, mais seulement d'anciens impôts qui, soudainement, prennent de l'importance. L'Association a récemment publié *Gambling and Governments in Canada, 1969-1998: How Much? Who Plays? What Payoff?*, par François Vaillancourt et Alexandre Roy (affiliés à l'Université de Montréal et au Centre de recherche et développement en économique), qui nous fait voir que les gouvernements tirent d'importants gains de l'exploitation des jeux de hasard légalisés.

Laissant de côté les questions morales et éthiques, qui ne sont pas du ressort des économistes, les auteurs concluent que les avantages que la société et les gouvernements retirent des jeux de hasard en dépassent largement les coûts, comme l'illustre brièvement le tableau. Des statistiques détaillées et une annexe montrent la progression des recettes de jeu des gouvernements qui, en quelque 30 ans, sont passées de zéro à environ 2 % de l'ensemble des recettes publiques. Les 4,5 G \$ perçus en 1997, bien qu'inférieurs aux autres « saintes taxes » sur les boissons alcoolisées et les produits du tabac, représentent un taux d'imposition effectif de 60 % sur les dépenses nettes consacrées aux jeux de hasard, après les paiements aux gagnants. Les dépenses totales consacrées à l'exploitation des trois principales formes de jeux légalisés loteries, casinos et loteries vidéo équivalent à environ 45 % des recettes gouvernementales correspondantes. Une étude coûts-avantages effectuée par Vaillancourt et Roy à partir de leur propre analyse des données de Statistique Canada et d'études internationales montre que les coûts y compris ceux qui sont associés à l'accroissement et au contrôle de la criminalité, les coûts additionnels en soins de santé, les pertes liées à l'emploi et les coûts associés à l'éclatement des familles étaient plus que compensés par les recettes correspondantes des gouvernements.

### Coûts et avantages des jeux de hasard au Canada

	Société		Gouvernement	
	1990	1995	1990	1995
	<i>en millions de dollars</i>			
Avantages (estimation faible) . . . .	2 238	5 486	1 450	3 557
Coûts (estimation élevée) . . .	1 712	2 442	776	1 227
Avantages nets . . . . .	526	3 044	674	2 330

Source : François Vaillancourt et Alexandre Roy, *Gambling and Governments in Canada, 1969-1998* (Toronto : L'Association canadienne d'études fiscales, 2000), tableau 4.12.

L'étude n'explique pas comment les gouvernements comptabilisent et dépensent les recettes qu'ils tirent des jeux

de hasard. La crise financière du début des années 1990 a incité certaines provinces à porter ces recettes dans leurs comptes généraux, mais d'autres les versent encore dans des fonds spéciaux, qui ne sont affectés qu'à des fins de bienfaisance ou des fins récréatives. Une idée persiste apparemment, à savoir que les gouvernements ne doivent pas compter sur les recettes tirées des jeux de hasard, pas plus que les joueurs ne doivent les considérer comme une source stable de revenu.

Les données statistiques reprises dans l'étude tracent un bien sombre tableau des gouvernements qui remplissent leurs coffres aux dépens de personnes âgées et pauvres. L'étude souligne par ailleurs que, si l'on devait mettre fin aux jeux de hasard dont on peut retrouver des traces depuis au moins 21 siècles les jeux illégaux risqueraient de combler une large part du vide qui serait ainsi créé. Une grande partie des coûts demeurerait tant pour la société que pour les gouvernements, sans toutefois les profits nécessaires pour permettre aux gouvernements de les assumer. Même si les « taxes volontaires » actuelles sont régressives et coûteuses à percevoir, il vaut peut-être tout de même mieux garder l'argent dans les coffres au Canada.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## IL NE FAUT PAS RENONCER À RENONCER

La sagesse veut que le meilleur moment pour négocier avec l'Agence des douanes et du revenu du Canada se situe avant qu'un avis de nouvelle cotisation soit finalisé. Si le délai de prescription est sur le point d'expirer, le contribuable a peut-être intérêt à signer une renonciation, question de prévenir l'émission d'un avis de nouvelle cotisation, mais il doit également s'assurer que la renonciation est rédigée de façon adéquate.

En l'absence de renonciation et avec l'approche de la fin du délai de prescription, l'Agence pourrait, dans un excès de prudence, émettre un avis de nouvelle cotisation anticipé couvrant de nombreux éléments dont la vérification n'est pas terminée. Le fardeau qui incombe alors au contribuable de prouver que l'avis de nouvelle cotisation est erroné s'en trouve accru, et l'Agence a dans son sac plus d'éléments de compromis à utiliser lors de négociations à venir. Le contribuable doit alors consacrer son attention et ses ressources à rédiger un avis d'opposition dont le temps et les coûts de préparation et de production peuvent être considérables. Il ne fait aucun doute que les assertions de fait et de droit contenues dans l'avis d'opposition seront déterminantes si l'affaire devait être portée devant les tribunaux, plus particulièrement pour les grandes sociétés. Cependant, si, au cours de leur examen, les fonctionnaires de la Direction des appels et du ministère de la Justice relèvent des incohérences dans les faits énoncés, ou si des modifications sont apportées à une position de droit, les dommages causés à la crédibilité du contribuable pourraient compromettre le processus de règlement et les négociations futures avec l'administration fiscale.

Il n'est pas rare qu'un vérificateur demande une renonciation dans le cadre d'une vérification complexe. Il sera extrêmement difficile pour un contribuable de faire valoir qu'une

renonciation n'a pas été consentie volontairement : l'extorsion d'une renonciation sous la menace d'une nouvelle cotisation dans un délai de 15 jours n'est pas considérée comme entachée de partialité. Même si un refus se traduit par une nouvelle cotisation défavorable, une renonciation mal rédigée risque d'élargir le champ d'enquête de l'Agence et de repousser indéfiniment le sursis dont dispose le vérificateur, ce qui lui permet d'examiner encore plus en détail la déclaration ou de soumettre d'autres demandes de renseignements. Une nouvelle cotisation établie à la suite d'une renonciation ne doit pas nécessairement être établie dans les meilleurs délais possibles, comme c'est le cas dans le contexte d'un avis d'opposition. Une renonciation reste valide jusqu'à ce qu'elle soit révoquée.

Les tribunaux font une interprétation large des renonciations, qui sont réputées être consenties à l'avantage mutuel des parties. Des erreurs techniques comme une mention de la Partie III de la Loi au lieu de la Partie I sont résolues par la détermination de l'intention des parties. Même si, dans l'affaire *Solberg*, la cour a affirmé que toute ambiguïté devait être interprétée à l'encontre de la Couronne à titre d'auteur du document, celle-ci a pu établir quelle était l'intention des parties et ce, en l'absence de preuve directe. Dans *CAL Investments*, une renonciation n'a pas été invalidée par l'omission d'y apposer le sceau de la société comme l'exigeait l'avis de renonciation lui-même. Dans *Placements TS*, la cour a conclu que, par définition, les questions en cause ne sont pas complètement déterminées à l'étape de la renonciation et que, par conséquent, la portée d'une renonciation n'est pas limitée à cause d'une description incomplète. En général, les tribunaux ont été généreux quand il s'agissait de délimiter l'étendue d'une renonciation, l'idée étant que l'objectif d'une renonciation est de permettre à l'Agence de terminer l'examen des opérations, non pas de fixer tout de suite sa position.

Il est important que la renonciation soit claire et qu'elle traite expressément des motifs qui l'ont justifiée ainsi que du degré de latitude prévu pour l'établissement de la nouvelle cotisation. Étant donné que les faits et circonstances entourant l'émission de la renonciation peuvent se révéler critiques pour la détermination de l'intention des parties et la délimitation de la portée de la renonciation, la lettre d'accompagnement doit clairement préciser le fondement de la renonciation et des restrictions qui sont envisagées par le contribuable et qui ont été acceptées par l'Agence. La correspondance échangée avec l'Agence devrait également tenir compte de l'objet de la renonciation et de sa portée souhaitée. Si plusieurs enjeux sont en cause, une renonciation distincte devrait être produite pour chacun, et révoquée dès lors que le point en litige est résolu.

Susan L. Van Der Hout

Osler Hoskin & Harcourt LLP, Toronto

## LES DIVIDENDES ONT LA COTE

Maintenant que les coffres du fédéral débordent de recettes excédentaires et que la majorité des provinces ne sont plus dans le rouge, les gouvernements de toute allégeance politique peuvent se permettre de réduire les taux d'impôt des particuliers

et des sociétés, et d'investir plus d'argent dans les services prioritaires. Un certain nombre de provinces ont réduit de façon marquée les taux d'impôt applicables aux particuliers et/ou aux petites entreprises au cours des dernières années. Le budget fédéral de 2000 propose des allègements qui, quoique modestes, ont été bien accueillis par tous les contribuables et ce, malgré le fait que les baisses d'impôt des sociétés ne seront pas en vigueur avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001 et qu'une nouvelle série de règles complexes en diminueront sensiblement les avantages pour les petites entreprises. Le taux d'impôt fédéral de base applicable au revenu d'entreprise active (REA) passera de 28 % à 21 % sur une période de cinq ans sans qu'aucun ajustement ne soit proposé à la surtaxe fédérale de 4 %, au taux de la DPE fédérale ou au plafond des affaires.

### Impôt sur la distribution de 10 000 \$ de REA exercice se terminant le 31 décembre 2000

	Ontario	Québec	C.-B.
<i>en dollars</i>			
<b>REA admissible à la DPE</b>			
Dividendes			
Impôt des sociétés . . . . .	2 045	2 213	1 824
Impôt des particuliers . . .	2 571	2 729	2 830
	<u>4 616</u>	<u>4 942</u>	<u>4 654</u>
Salaire			
Impôt des particuliers . . .	4 694	4 859	5 126
Contr. ass.-mal. prov. . . .	191	409	0
	<u>4 885</u>	<u>5 268</u>	<u>5 126</u>
Économie d'impôt . . . . .	269	326	472
Report d'impôt . . . . .	<u>2 840</u>	<u>3 055</u>	<u>3 302</u>
<b>REA : pas de DPE ni de BFT</b>			
Dividendes			
Impôt des sociétés . . . . .	4 395	3 813	4 562
Impôt des particuliers . . .	1 812	2 168	1 882
	<u>6 207</u>	<u>5 981</u>	<u>6 444</u>
Salaire			
Impôt des particuliers . . .	4 694	4 859	5 126
Contr. ass.-mal. prov. . . .	191	409	0
	<u>4 885</u>	<u>5 268</u>	<u>5 126</u>
Coût fiscal du dividende . . .	1 322	713	1 318
Report d'impôt . . . . .	<u>490</u>	<u>1 455</u>	<u>564</u>
<b>REA : pas de DPE, mais BFT</b>			
Dividendes			
Impôt des sociétés . . . . .	3 495	3 113	3 862
Impôt des particuliers . . .	2 120	2 413	2 124
	<u>5 597</u>	<u>5 526</u>	<u>5 986</u>
Salaire			
Impôt des particuliers . . .	4 694	4 859	5 126
Contr. ass.-mal. prov. . . .	191	409	0
	<u>4 885</u>	<u>5 268</u>	<u>5 126</u>
Coût fiscal du dividende . . .	712	258	860
Report d'impôt . . . . .	<u>1 390</u>	<u>2 155</u>	<u>1 264</u>

Note : Ces chiffres tiennent compte du taux d'impôt marginal le plus élevé pour les particuliers et, le cas échéant, du taux le plus élevé de contribution au régime d'assurance-maladie provincial. L'incidence du RPP/RRQ, de l'AE et autres charges sociales n'a pas été prise en compte.

Après 2000, la réduction fédérale des taux s'applique aux petites entreprises dont le revenu imposable se situe entre 200 000 \$ et 300 000 \$ : le taux de 22,12 % s'applique déjà au revenu imposable en sus du plafond des affaires de 200 000 \$ pour les entreprises admissibles à la pleine déduction pour bénéfices de fabrication et transformation (BFT). Cette modification, combinée à la proposition du budget de l'Ontario visant à doubler progressivement le plafond des affaires des petites entreprises pour le porter à 400 000 \$ et les seuils de récupération pour les groupes de sociétés associées dont le revenu imposable excède ce plafond, fera en sorte qu'il sera de plus en plus difficile de déterminer le revenu imposable de la société après le paiement des primes aux propriétaires-exploitants.

La tendance, observée depuis quelques années, à la réduction des taux d'impôt applicables aux petites entreprises se maintient. L'Ontario s'est engagé à réduire ce taux, qui sera porté à 4 % en 2005. La Colombie-Britannique, le Nouveau-Brunswick et le Manitoba diminuent considérablement le taux applicable aux petites entreprises pour le porter à 4,75 %, 4,50 % et 5 %, respectivement, sur des périodes différentes. Le budget de 2000 de l'Ontario propose également une réduction radicale du taux d'impôt de base des sociétés, qui passera de 15,50 % à 8 % sur cinq ans.

Comme par le passé, et si l'on ne tient compte que des taux, les propriétaires-exploitants sont avantagés en 2000 à la fois par un report d'impôt important et par des économies d'impôt liées à la réception de dividendes, par opposition à un salaire, si le revenu sous-jacent de la société est un REA admissible à la DPE. Si le REA n'est admissible ni à la DPE ni au BFT, un report est disponible dans toutes les provinces, sauf en Alberta. Un report prolongé peut neutraliser le coût fiscal substantiel associé à une distribution et il varie selon la province ou le territoire. De nombreux autres facteurs doivent également être considérés. (Voir « Les dividendes ont toujours la cote », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 20 juillet 1999, p. 51.)

Louis J. Provenzano et Donald E. Carson  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## NON-RÉSIDENTS DE L'ÉTAT DE NEW YORK

L'utilisation du revenu de toutes provenances comme point de départ du calcul du revenu imposable dans l'état de New York d'une société des Antilles néerlandaises a récemment été retenue par la New York Division (Tax Appeals) dans la cause *Schlumberger*. La cour a également maintenu les pénalités imposées au motif que la société n'avait pas documenté sa position, n'avait pas de motifs raisonnables et n'était pas de bonne foi.

Comme les états des États-Unis ne sont pas liés par le traité entre le Canada et les États-Unis, un état peut imposer une société canadienne dans des situations où le gouvernement fédéral américain ne peut le faire; p. ex., un état peut imposer une SCAN qui maintient des stocks dans l'état, une activité qui, prise isolément, ne crée pas un établissement stable (ES) aux fins de l'impôt fédéral. De plus, la plupart des méthodes

de calcul du revenu imposable d'une SCAN utilisées par les états américains diffèrent de celles du gouvernement fédéral : l'IRS ne peut imposer que le revenu attribuable à l'ES de SCAN (déterminé selon une comptabilité de succursale), mais la plupart des états appliquent au revenu de toutes provenances de SCAN une formule de répartition qui permet de déterminer le revenu imposable aux fins de l'état. La formule se fonde sur le pourcentage du total des ventes, des actifs et des salaires de SCAN attribuables à l'état; certains états accordent une pondération double au facteur ventes.

Une SCAN ayant un lien avec l'état peut éviter la déclaration de son revenu de toutes provenances en formant une filiale américaine pour l'exercice de ses activités dans l'état, limitant ainsi son obligation de déclaration fiscale à l'état au revenu de la filiale. Cependant, si la filiale américaine agit à titre de représentant des ventes pour SCAN, il faudra peut-être en peaufiner la structuration pour éviter que SCAN ne soit réputée avoir un lien avec l'état, compte tenu du fait que les activités de la filiale américaine peuvent lui être imputées. Une société à responsabilité limitée (LLC) américaine n'exonère pas SCAN de l'obligation de déclarer à l'état son revenu de toutes provenances si la LLC est considérée comme une société de personnes ou une succursale plutôt qu'une société par actions aux fins de l'impôt fédéral américain.

L'état de New York impose les particuliers un peu différemment des sociétés. Si un particulier est un résident aux fins de l'impôt de l'état de New York et un résident canadien aux fins de l'impôt fédéral américain, l'état de New York n'exerce pas son droit d'imposer le revenu de toutes provenances du particulier, mais impose seulement son revenu imposable fédéral américain. Cela tient au fait que l'état de New York calcule le revenu imposable des particuliers qui y résident en ajoutant certains montants au revenu imposable fédéral américain et en soustrayant d'autres montants, sans toutefois y rajouter le revenu de source étrangère qui n'est pas assujéti à l'impôt fédéral américain. À cause de cette règle, un particulier qui est un résident canadien aux fins de l'impôt fédéral mais maintient, p. ex., une maison ou un appartement dans l'état de New York et y passe suffisamment de temps pour être considéré comme un résident de cet état aux fins de l'impôt de cet état peut ne payer l'impôt de l'état de New York que sur son revenu assujéti à l'impôt fédéral américain.

Thomas W. Nelson

Hodgson Russ Andrews Woods & Goodyear LLP, Buffalo

## LE POINT SUR LES OPTIONS D'ACHAT D' ACTIONS

**Déclaration au fédéral.** Le budget fédéral de 2000 permet le report du revenu tiré par les employés de la levée d'options d'achat d'actions cotées en bourse jusqu'à la disposition de celles-ci, sous réserve d'un plafond annuel de 100 000 \$. (Voir « Options d'achat d'actions », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 25 avril 2000, p. 28). Selon le communiqué de presse du ministère des Finances du 9 mai 2000, les exigences applicables en matière de déclaration n'obligeront pas les employeurs à tenir compte des dispositions d'actions acquises dans le cadre d'un régime d'option d'achat d'actions. Les

formulaires de déclaration mettront l'accent sur l'avantage obtenu lors de la levée de l'option et sur le respect du plafond annuel de 100 000 \$.

**Déduction de l'Ontario relative aux options d'achat d'actions accordées aux employés.** Le budget du 2 mai 2000 de l'Ontario contient des détails sur la déduction, proposée dans le budget de 1999, relative aux options d'achat d'actions accordées aux employés pour le développement de la recherche. La déduction s'appliquerait au montant imposable des avantages tirés des options et du gain en capital découlant de la disposition d'actions acquises dans le cadre d'une option. Elle serait limitée à 100 000 \$ par année. Un employé est admissible s'il travaille pour une société admissible et consacre au moins 30 % de son temps à effectuer, superviser ou soutenir directement des activités de RS&DE dans l'année d'imposition où l'entente sur une option d'achat d'actions a été conclue. En général, une société est admissible si elle engage des dépenses de RS&DE correspondant à au moins 25 M\$ ou 10 % de ses recettes par l'intermédiaire d'un établissement stable en Ontario. Seules les options d'achat d'actions octroyées après que la législation, qui n'a pas encore été déposée, aura reçu la sanction royale seront admissibles. Les remplacements ou échanges d'options existantes sont exclus.

**ISE de l'Ontario.** Le budget de 2000 de l'Ontario propose un avantage pour les sociétés de haute technologie qui rémunèrent leurs employés avec des options d'achat d'actions. Si l'option est levée après le budget, l'impôt-santé des employeurs (ISE) de 1,95 % sera éliminé sur les avantages tirés d'une option d'achat d'actions accordée aux employés et découlant de la levée ou de la disposition d'une telle option accordée par une entreprise admissible axée sur la RS&DE. La définition des expressions « options d'achat d'actions admissibles » et « dépenses de RS&DE admissibles » reflète la définition de ces termes aux fins de la déduction offerte aux employés décrite ci-dessus. Il en va de même pour la définition de société admissible, sauf que l'on exige aussi que la société se livre à d'importantes activités de RS&DE en Ontario.

*Wayne Tunney et Lori Dunn*  
KPMG LLP, Toronto

## EXONÉRATION EN VERTU D'UN TRAITÉ

Pour les années d'imposition commençant après 1998, les sociétés qui ne sont pas des sociétés canadiennes et qui demandent une exonération de l'impôt canadien en vertu d'un traité doivent produire une déclaration de revenus dans les six mois suivant la fin de leur exercice. La déclaration doit comprendre la nouvelle Annexe 91, « Renseignements concernant les demandes d'exonération en vertu d'une convention fiscale », devant permettre de fournir les détails justifiant le recours à une exonération en vertu d'un traité.

Les sociétés non-résidentes sont assujetties à l'impôt fédéral sur le revenu si elles disposent de biens canadiens imposables, tels des actions de sociétés privées canadiennes, ou si elles exploitent une entreprise au Canada p. ex., en sollicitant des commandes ou en fournissant des services au Canada. Une exonération en vertu d'un traité peut être disponible dans ce dernier cas si la société n'a pas d'établissement stable

canadien. Le défaut de produire une déclaration de revenus incluant l'Annexe 91 donne lieu à une pénalité minimale de 100 \$ fondée sur le nombre de jours de retard à produire la déclaration (jusqu'à un maximum de 2 500 \$). Cependant, si un impôt est payable, une pénalité supplémentaire peut s'appliquer en fonction de l'impôt qui est dû.

*Paul Hickey*  
KPMG LLP, Toronto

## UNE LOTERIE FISCALE PARTICULIÈRE

Taiwan exploite une loterie fiscale qui a pour but d'encourager les consommateurs à demander une facture, laquelle sert ensuite de billet de loterie. Cette mesure assure la conformité aux règles relatives aux taxes indirectes et facilite le travail des vérificateurs du fisc.

Le ministère des Finances régleme la présentation de la facture et ses modalités d'usage; des factures uniformes sont imprimées et vendues par le gouvernement, mais l'entreprise peut imprimer ses propres factures. Toutes les factures sont numérotées les numéros sont contrôlés par le Ministère et chaque société doit faire rapport tous les deux mois des numéros des factures uniformes émises au cours de la dernière période écoulée. Un tirage des numéros émis est fait peu de temps après chaque date d'échéance de production des rapports. Les numéros gagnants sont publiés dans les journaux. On donne actuellement sept prix qui varient d'environ 6 \$ US à 66 666 \$ US. Pour l'exercice 1999, environ 162 M \$ US ont été accordés en prix.

*Barry Elkin*  
Bureau du vérificateur général, Ottawa

## QUESTIONS D'ÉVITEMENT FISCAL

Le programme anti-évitement de l'Agence des douanes et du revenu du Canada a pour but de décourager les pratiques inacceptables en matière d'évitement fiscal. Le programme, qui comporte des mesures d'identification et de correction, cherche à renforcer la conformité et à maintenir des niveaux responsables d'exécution de la loi, assortis d'un élargissement de l'étendue de la vérification des secteurs clés à risque. Certains praticiens se sont plaints que l'Agence applique la DGAE trop souvent et non pas en dernier ressort, comme prévu.

La Division de l'évitement fiscal et des vérifications spéciales a commencé ses activités en 1968 comme service de consultation auprès des vérificateurs, a traversé une période de contrôle de toutes les vérifications de l'évitement par le Bureau principal et, en 1991, s'est transformée pour devenir l'actuel programme de vérification décentralisé et en place dans la plupart des Bureaux de services fiscaux (BSF). Pour assurer l'uniformité à l'échelle nationale, l'administration de la DGAE n'a pas été décentralisée et l'approbation de la mise en application de la disposition est confiée à un comité chargé de la DGAE au Bureau principal, composé de représentants de la Direction des décisions, de la Vérification et des ministères de la Justice et des Finances. Le

programme de vérification de l'évitement est l'un des plus petits à l'intérieur de la Direction générale de la validation, de l'exécution et des recherches sur l'observation : environ 260 personnes dans les 39 BSF sur un total d'environ 9 300 vérificateurs. Quelque 30 vérificateurs au Bureau principal assurent l'orientation du programme, le soutien technique et l'aide pour l'application de la DGAE à des cas particuliers et pour d'autres vérifications spécialisées comme celles portant sur les actions accréditives, les abris fiscaux et les demandes de crédit d'impôt de la C-B. à l'exploration minière. La division est également responsable de l'élaboration d'une stratégie de conformité pour les entreprises qui font du commerce électronique et, plus récemment, de la coordination des activités de consultation avec la communauté fiscale sur la proposition de pénalité administrative.

Dans son rapport de 1996, le Vérificateur général (VG) notait que les ressources et les occasions dont disposaient les grandes sociétés, en particulier celles qui exerçaient d'importantes activités ici et à l'étranger, créaient un risque élevé d'opérations d'évitement, risque qui n'était pas pris en considération dans les dossiers de vérification remis à la Division de l'évitement fiscal : en 1994-1995, les vérificateurs chargés de dossiers importants ont relevé 27 cas de cette nature. En réaction aux observations du VG et dans le cadre d'une initiative visant à améliorer le service en centralisant les communications avec les clients chez les directeurs de dossiers importants, les vérificateurs de l'évitement et d'autres vérificateurs spécialisés participent toujours, au départ, à la planification et à la sélection de toutes les vérifications d'envergure et ils peuvent décider de se retirer d'une vérification ou d'y revenir au besoin.

Entre son introduction en 1988 et le 31 mars 2000, l'application de la DGAE n'a donné lieu à une nouvelle cotisation que dans 281 cas, soit une moyenne de 24 cas par année. Pour placer ces données en perspective, disons que 276 000 déclarations ont été vérifiées dans l'exercice 1998-1999. L'ADRC s'en remet à ses vérificateurs et à leurs superviseurs pour identifier les opérations qui devraient être renvoyées à la Division de l'évitement. Pour s'assurer que seuls des cas d'évitement fiscal véritables sont soumis à la vérification et que la DGAE demeure une mesure de dernier ressort, des cours de formation sont donnés à tous les vérificateurs de l'évitement fiscal et, sur demande, à d'autres vérificateurs (y compris des vérificateurs provinciaux) ainsi qu'à des représentants du ministère de la Justice. Le personnel du Bureau principal visite les BSF où il donne des sessions d'information technique permettant aux vérificateurs de mettre à jour leurs connaissances sur la DGAE et sur la jurisprudence et autres sujets d'intérêt, et publie en outre des résumés périodiques de tous les cas soumis au comité chargé de la DGAE, où sont décrits à la fois les points en litige et la décision. Des représentants de la plupart des sections d'évitement fiscal des BSF rencontrent régulièrement leurs vérificateurs pour les informer des problèmes locaux concernant l'évitement fiscal et de la position du Bureau principal. Les vérificateurs et les praticiens ont tous accès à la *Circulaire d'information* 88-2 sur la DGAE. L'ADRC continue en outre d'encourager les

praticiens à leur faire des suggestions sur les façons d'améliorer la conduite de ses activités.

*Walter Szyg*

Division de l'évitement fiscal et des vérifications spéciales,  
Agence des douanes et du revenu du Canada, Ottawa

## IMPÔT SUR LE REVENU FRACTIONNÉ

Après 1999, les bénéficiaires mineurs de fiducies non testamentaires qui reçoivent des dividendes de sociétés privées ou un revenu provenant d'entreprises liées ou tiré de services fournis à celles-ci, sont assujettis à l'impôt sur le revenu fractionné au taux marginal le plus élevé – 32 % et 47 %, respectivement – sur ces montants, sans pouvoir se prévaloir des exemptions personnelles. De nouvelles questions liées à la provenance du revenu pourraient se poser si la fiducie gagne également d'autres revenus d'entreprise, revenus d'intérêts, gains en capital, revenus de redevances ou revenus de location.

On suppose qu'une fiducie non testamentaire a deux bénéficiaires, âgés de 18 et 15 ans. Il s'agit d'une fiducie discrétionnaire qui peut faire des attributions à un seul bénéficiaire. La fiducie gagne 7 000 \$ d'intérêts et 7 000 \$ de revenu provenant d'une société de personnes qui fournit des services à une société liée. Le fiduciaire peut-il attribuer les intérêts au bénéficiaire mineur et le revenu d'entreprise au bénéficiaire adulte, permettant ainsi à chacun de se prévaloir de son exemption personnelle et, en l'absence d'autres revenus, de ne pas payer d'impôt? Si chaque type de revenu est séparé en parts égales, le mineur paie 47 % d'impôt sur une tranche de 3 500 \$ du revenu d'entreprise. La fiducie peut accumuler le revenu et faire en sorte qu'il devienne payable aux bénéficiaires en créant un droit légal et exécutoire au paiement, ou le revenu peut en fait être versé à un bénéficiaire donné au fur et à mesure qu'il est reçu par la fiducie. Il n'existe plus de mécanisme dans la loi qui permet expressément la détermination et la transmission du revenu d'intérêt à un bénéficiaire, pas plus qu'il n'existe de mécanisme de détermination du revenu d'entreprise. Une règle permet l'attribution de dividendes imposables de sociétés canadiennes imposables qui peuvent raisonnablement être considérés comme faisant partie du revenu d'un bénéficiaire provenant de la fiducie. Autrement, le revenu d'un bénéficiaire est le revenu qui provient de la fiducie et d'aucune autre source. (La règle est en voie d'être modifiée de façon à ne pas influencer sur l'application de l'impôt sur le revenu fractionné.)

L'ADRC pourrait contester les attributions favorables. Le fait que la fiducie soit discrétionnaire n'est probablement pas suffisant pour justifier une détermination de la provenance du revenu qui serait arbitraire. L'acte constitutif de la fiducie pourrait être modifié de sorte que les fiducies nouvellement établies pourraient accorder aux fiduciaires des pouvoirs accrus pour leur permettre de suivre la provenance du revenu et remettre le revenu à des bénéficiaires précis. Par ailleurs, une nouvelle fiducie pourrait être formée pour le bénéfice du mineur et créée par un don symbolique d'un constituant, non-résident de préférence; l'ancienne fiducie

pourrait monnayer ses placements portant intérêt et, si ses pouvoirs le permettent, prêter le capital sans intérêt à la nouvelle fiducie qui s'en servirait pour effectuer des placements portant intérêt. Le prêt ne donnerait lieu à aucun intérêt réputé, selon *Cooper*. On ne sait pas si le revenu peut être attribué à une fiducie personnelle. Et, manifestement, la règle d'attribution du revenu du paragraphe 56(4.1) ne s'applique pas parce que le revenu d'entreprise gagné par la fiducie originale ne constitue pas un transfert de bien, sauf si la fiducie a été créée par un résident canadien ayant un lien de dépendance avec le bénéficiaire de la nouvelle fiducie. Une autre solution plus sûre pourrait être de séparer les différents types de revenu entre des fiducies distinctes pour mineurs et adultes.

Jack Bernstein

Aird & Berlis, Toronto

## RECONSTITUTION DU REVENU

En vertu de son programme de spécialisation selon les secteurs du marché, l'IRS a publié plus de 50 guides techniques de vérification portant sur des secteurs d'activité précis à l'intention des vérificateurs de l'IRS qui procèdent à des vérifications et pour l'information des contribuables et des praticiens. Dans certains secteurs, on a plutôt tendance à ne pas déclarer divers revenus et/ou à gonfler les dépenses.

Les guides mettent en lumière des pratiques commerciales. Par exemple, le guide destiné aux pizzerias comporte un chapitre intitulé « The Pizza Industry Skimming, Cash Payroll, Cash Purchases », et un autre « Initial Pizza Restaurant Information Document Request », lesquels suggèrent des questions au vérificateur de l'IRS lors du premier entretien avec le propriétaire. Un autre chapitre explique les étapes à suivre pour la reconstitution du revenu tiré de la vente de pizzas et de sous-marins. Les guides de vérification intéresseront les évaluateurs d'entreprises qui tentent de déterminer un bénéfice représentatif lequel est capitalisé afin de déterminer la JVM en reconstituant les états financiers de façon à ce qu'ils reflètent le bénéfice commercial véritable des entités dont les comptes sont inexacts ou incomplets. On peut se procurer les guides sur le site Web de l'IRS à <http://www.irs.ustreas.gov>. Au Canada, l'initiative de lutte à l'économie souterraine cible quatre secteurs d'activité : la construction, la joaillerie, le tourisme d'accueil et l'automobile.

Richard M. Wise

Wise Blackman, Montréal

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### Bahamas

Plus tôt cette année, la presse internationale citait le ministre des Finances des Bahamas qui aurait dit, lors d'une longue entrevue, qu'il n'était pas du tout exclu que son pays introduise un impôt

### SITE WEB DE L'ACEF

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

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

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

sur le revenu en partie pour réagir aux initiatives de l'OCDE visant à contrer la concurrence fiscale déloyale. En mai, le *Nassau Guardian* rapportait que le Gouverneur général, dans son discours du trône, avait déclaré que toute forme d'imposition sur le revenu ou les formes habituelles d'imposition du capital n'étaient pas favorables au développement économique et social des Bahamas. Le *Guardian* mentionnait que ce commentaire devrait rassurer les personnes qui avaient été perturbées par la première déclaration. Le Gouverneur général a ajouté que le régime fiscal des Bahamas fera l'objet d'un examen dans le but de le moderniser, le simplifier et l'améliorer. (Voir « Actualités fiscales étrangères », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 29 février 2000, p. 16.)

### États-Unis

Le 15 mai, l'IRS a rendu public un document de 240 pages contenant des modifications et ajouts aux dispositions du règlement de 1997 sur les retenues et les déclarations touchant notamment : les paiements à des intermédiaires non admissibles et les exemptions de retenue pour les sociétés de personnes étrangères; la retenue lors de la vente et du rachat d'obligations, incluant les obligations avec escompte sur émission originale; les successions et fiducies; les règles déterminatives concernant les paiements à des bénéficiaires et sociétés de personnes non identifiés; l'autorisation de produire le formulaire W-8 par voie électronique; et l'utilisation de la preuve documentaire. Ces modifications ont pour but d'assurer que les avantages liés aux taux réduits de retenue d'impôt selon les traités conclus par les États-Unis ainsi que l'exemption pour les intérêts de portefeuille profitent uniquement aux bénéficiaires étrangers qui résident dans un pays ayant conclu un traité et aux personnes qui ne sont pas des « US persons », respectivement.

### L'Union européenne

La Commission européenne a approuvé un taux unique de TVA sur la vente de produits numériques de fournisseurs autres que ceux de l'U.E. Le choix d'un taux unique pourrait inciter les entreprises étrangères à s'établir dans des administrations où le taux de TVA est peu élevé, comme le Luxembourg et l'Allemagne.

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.