

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 9, numéro 12, le 27 décembre 2001

### LA TVD DE L'ONTARIO SUR LES LOGICIELS

Plus tôt cette année, le ministère des Finances de l'Ontario a publié le guide de la taxe de vente de l'Ontario 650, « Programmes informatiques et services connexes ». Le guide, qui précise l'application de la taxe de vente au détail de l'Ontario (TVDO) aux programmes informatiques et services connexes, est destiné à remplacer tous les commentaires faits sur le sujet depuis le budget de mai 1997. Le guide définit les « programmes informatiques personnalisés » non taxables et décrit l'application de la TVDO sur les ventes à des non-résidents, sur les programmes informatiques conçus à partir de modules et sur les droits d'utilisation des programmes informatiques.

Le guide est la première publication du ministère des Finances sur les composantes taxables et non taxables de projets informatiques de consultation et de mise en oeuvre, une question qui préoccupe l'industrie depuis longtemps. Généralement, les services d'aide « non directs » comme l'installation et la configuration demeurent taxables; les autres services – comme la gestion de données, la formation et certains services de consultation – peuvent être admissibles à l'exemption. Les fournisseurs devraient donc analyser leurs projets informatiques de consultation et de mise en oeuvre pour repérer les services qui ne sont pas taxables selon les nouvelles lignes directrices : si les services taxables ne sont pas présentés séparément des services non taxables sur les factures, le montant total pourrait être considéré comme taxable.

L'application de la TVDO aux frais d'accès à distance des programmes informatiques risque de susciter la controverse. Tel qu'il est mentionné dans le guide, la TVDO s'applique à l'utilisation d'un programme

informatique taxable ou à tout service taxable effectué sur le programme, selon l'endroit où se trouve le programme informatique. Ainsi, si un programme taxable est installé sur un ordinateur ou un serveur situé en Ontario, la TVDO s'applique aux droits ou frais d'accès facturés aux clients, peu importe où ils se trouvent. Si le programme est installé sur un ordinateur ou un serveur situé à l'extérieur de l'Ontario, la TVDO ne s'applique pas aux droits ou frais d'accès facturés, en autant que les clients ne peuvent pas télécharger le programme. L'interprétation du ministère des Finances semble contredire l'un des principes de base de la TVDO, à savoir que la taxe doit s'appliquer lors d'une consommation ou d'une utilisation à l'intérieur de la province. On peut se demander si les serveurs situés en Ontario ne deviendront pas une chose du passé.

Le guide représente une première étape utile du fait qu'il fournit des informations très attendues à l'industrie informatique, mais de nombreuses controverses demeurent. Dans le budget de mai 2001 de l'Ontario, on reconnaissait « qu'il faut simplifier les définitions et les règles ... afin de les rendre plus efficaces. » Les consultations promises dans le budget ont récemment eu lieu; des développements additionnels sont souhaitables et attendus dans un avenir rapproché.

Audrey Diamant et Roger Whitwham  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

### PAS DE DÉSAVEU DE TRAITEMENT AUX É.-U.

Dans une récente lettre d'interprétation (« LI »), l'IRS a conclu qu'une filiale américaine (USco) pouvait déduire à titre d'intérêt aux fins de l'impôt américain un paiement fait indirectement par l'intermédiaire d'une société à responsabilité limitée américaine à sa société mère étrangère (une société canadienne imposable) et ce, même si SCAN, en vertu du régime fiscal qui la régit, a considéré le paiement comme un dividende (FSA 200146013, 2001 TNT 223-14). Voilà une bonne nouvelle, qui intéressera tout particulièrement les contribuables canadiens qui ont mis en place des structures de financement étagées (« double dip ») pour financer leurs entreprises actives aux États-Unis.

L'IRS est d'avis que la caractérisation manifestement incompatible faite par la société mère en vertu de dispositions fiscales étrangères et par la filiale américaine en vertu de dispositions fiscales américaines, bien que pertinente, ne constitue pas un facteur déterminant dans la détermination du traitement fiscal américain à accorder à USco à l'égard du paiement. (Cet avis concorde avec la position prise par la *US Tax Court*, malgré une situation de faits différente, dans *Coleman*, 87 TC 178 (1986).) Un élément clé dont l'IRS a tenu compte était la question de savoir si la substance de l'opération différait de sa

#### Dans ce numéro

La TVD de l'Ontario sur les logiciels	89
Pas de désaveu de traitement aux É.-U.	89
REATB : Pour une question de marchandises	90
Fardeau fiscal au Canada	91
Pour éviter les droits d'homologation	91
Comptabilisation des modifications fiscales	92
Le traité É.-U./R.-U. : Une nouvelle tendance?	93
Un consultant est-il un employé?	94
Société de professionnels en Ontario	94
Seulement au Québec, partie 2	95
Modernisation des douanes	95
Actualités fiscales étrangères	96

forme. L'IRS a conclu que la caractérisation par la société mère étrangère du paiement comme un dividende prélevé sur le surplus exonéré ne constituait pas un facteur déterminant pour décider du droit pour USco de déduire le paiement à titre d'intérêt. Cependant, le fait que USco avait toujours traité les fonds reçus indirectement de la société mère comme un emprunt et n'avait jamais adopté une position contraire dans une déclaration de revenus américaine, dans l'application des retenues d'impôts américains, ou autrement était un facteur déterminant.

Des lignes de conduite administratives récentes de l'IRS et plusieurs arrêts démontrent que l'IRS scrute de plus en plus près les opérations de financement transfrontalières. Cette tendance en matière d'exécution de la loi pourrait faire naître un risque financier important pour les sociétés : p. ex., le refus des déductions au titre des intérêts aux États-Unis (voir *Laidlaw*, TC Memo 1998-232) ou la levée d'une importante retenue d'impôt américain (voir *Del Commercial*, 251 F.3d 210 (DC Cir. 2001), confirmant le TC Memo 1999-41).

La LI montre que l'IRS continue de perfectionner ses techniques de vérification des financements transfrontaliers, et que, dans le cadre de ces vérifications, il conteste souvent tant les théories juridiques avancées que les faits en cause. Les sociétés canadiennes peuvent néanmoins gérer efficacement les risques et continuer de mettre en place des stratégies qui sont efficaces sur le plan fiscal, ont du sens du point de vue des affaires et préservent leur compétitivité dans la mesure où elles ont recours à une planification rigoureuse dès le départ et à des modalités d'application éprouvées sur le plan commercial comme sur le plan technique fiscal.

*Steve Jackson et John Jakolev*

Ernst & Young LLP, Toronto

## REATB : POUR UNE QUESTION DE MARCHANDISES

L'alinéa 95(2)b) s'applique à la fourniture de services par une société étrangère affiliée contrôlée (SEAC), si le montant payé ou payable en contrepartie est déductible du revenu d'une entreprise exploitée au Canada par une personne (ou une personne qui lui est liée) à l'égard de laquelle la société affiliée est une SEAC. Une exception pour les services comprenant le transport de marchandises pourrait bientôt être clarifiée.

La fourniture de services couverte par la règle est réputée constituer une entreprise distincte autre qu'une entreprise exploitée activement; par conséquent, le revenu de services est un REATB. Il semble que la politique sous-jacente vise à empêcher les contribuables d'éroder l'assiette fiscale en détournant le revenu vers une SEAC en effectuant le paiement pour les services fournis par elle pour le bénéfice d'un résident canadien lié. Certaines activités, dont le transport de personnes ou de marchandises (alinéa 95(3)a)), ne constituent pas des services. De telles activités effectuées au Canada sont imposables en vertu du paragraphe 2(3) et

ne sont pas contraires à la politique qui sous-tend l'alinéa 95(2)b) si elles sont effectuées à l'extérieur du Canada; il n'y a pas d'érosion de l'assiette fiscale ou de diversion du revenu du Canada, parce que, de par leur nature même, ces activités doivent être effectuées à l'étranger. On distingue donc le transport de personnes ou de marchandises des services pour lesquels le lieu de la prestation peut être choisi.

Dans un monde où la communication et le commerce électronique sont extrêmement importants, l'électricité et les signaux électroniques sont des marchandises essentiellement « transportées ». L'exception visant le « transport de personnes ou de marchandises » couvre-t-elle le transport de courant et de signaux électroniques par un système de transport situé à l'extérieur du Canada? Les définitions de « transport » que l'on trouve dans les dictionnaires sont générales et comprennent le fait de porter pour faire parvenir en un autre lieu ou la manière de le faire. Les « biens meubles » sont également définis en termes généraux et correspondent à tous les types de biens meubles. L'électricité et les signaux électroniques sont des biens meubles et non des biens immeubles. Aussi, le sens ordinaire de l'expression « transport de marchandises » est très large et peut comprendre le transport de signaux électroniques par une ligne de transport, comme l'a reconnu la CCI dans l'arrêt *Pepper* en précisant que, dans certaines situations, le mot « transport » pouvait très bien comprendre le déplacement de l'énergie électrique d'un endroit à un autre au moyen de fils et du matériel connexe. Dans diverses autres causes, on a cherché à déterminer si les signaux de communication électronique constituaient des marchandises aux fins de la déduction au titre des bénéfiques de F&T. Dans l'arrêt-clé *Canadian Wirevision*, la CAF a conclu que les marchandises n'incluaient que les biens meubles parce que la loi exigeait que les biens puissent être vendus ou loués : selon la cour, les signaux électroniques ne peuvent être vendus mais sont plutôt reçus. La CAF a distingué l'électricité des signaux électroniques et a conclu que les signaux radioélectriques et les signaux de télévision, même s'ils sont tous deux des courants électriques, ne sont jamais considérés comme des marchandises. (Dans un jugement rendu en vertu des anciennes règles fédérales sur la taxe de vente, les parties avaient reconnu que l'électricité était une marchandise parce qu'elle était expressément mentionnée dans la législation.)

Devant cette incertitude, le ministère des Finances a récemment indiqué qu'il était prêt à recommander une modification au Ministre pour assurer que soit exclu de l'application de l'alinéa 95(2)b) le transport de signaux électroniques ou d'électricité au moyen d'un système de transport situé à l'extérieur du Canada. Les Canadiens qui ont des filiales étrangères qui offrent de tels services – comme les signaux de communication pour l'Internet et autres moyens de télécommunication, et l'électricité – au moyen d'un système de transport situé à l'extérieur du Canada et qui sont la propriété d'une SEAC seront assurés que le revenu qu'en tire la SEAC n'est pas un REATB. Un tel résultat est en accord avec une politique économique prudente. Il serait inéquitable

et sévère si une entreprise de communications canadienne pouvait déduire les paiements faits à un tiers sous-traitant aux États-Unis pour le transport de signaux à l'intérieur des États-Unis, alors qu'elle serait imposée sur le revenu à titre de REATB si elle était intégrée verticalement et avait acquis le tiers fournisseur – qui était alors une SEAC – puisqu'à cause de la nature même des services, ceux-ci n'auraient pas pu être fournis ailleurs.

Sandra E. Jack

Felesky Flynn LLP, Calgary

## FARDEAU FISCAL AU CANADA

La plus récente comparaison des fardeaux fiscaux entre les provinces ne contient aucune surprise. En 1999, dernière année pour laquelle l'information est disponible, le Québec avait le fardeau le plus élevé et les territoires, le moins élevé. L'Alberta avait le fardeau fiscal provincial le moins lourd.

Il y a différentes façons de comparer les fardeaux fiscaux, mais le ratio des recettes fiscales totales au produit intérieur brut provincial (PIBP) représente la façon la plus claire de comparer tous les types d'impôts à tous les niveaux. Ce ratio rend compte non seulement des différents taux mais aussi de l'incidence des différents profils de revenu ou de consommation sur l'impôt effectivement payé dans chaque région. Les informations ne sont disponibles que dans les comptes économiques provinciaux de Statistique Canada; les chiffres relatifs à 1999 ont été publiés à la fin de l'automne 2001.

### Impôts en pourcentage du PIBP, 1999

Québec .....	40,5
Île-du-Prince-Édouard .....	37,7
Ontario .....	37,5
Manitoba .....	36,1
Nouvelle-Écosse .....	35,8
Colombie-Britannique .....	35,1
Nouveau-Brunswick .....	33,5
Terre-Neuve .....	33,3
Saskatchewan .....	33,3
Alberta .....	28,9
Yukon .....	26,8
Territoires du Nord-Ouest (1998) .....	25,4
Moyenne nationale .....	36,4

Les taux d'imposition fédéraux sont uniformes par tout le pays, à l'exception des taux d'imposition des particuliers au Québec. Les revenus moyens diffèrent toutefois considérablement d'une province à l'autre. Par conséquent, même si le système d'imposition fédéral progressif prévoit des taux uniformes pour tous les citoyens, il impose un fardeau réel plus grand dans les provinces affichant un revenu moyen élevé. Bien que l'on dispose de détails sur les impôts levés par chaque niveau de gouvernement, les résultats peuvent être trompeurs. Les résidents du Québec obtiennent un abattement au titre de l'impôt fédéral sur le revenu des

particuliers parce que le Québec s'est retiré de plusieurs programmes conjoints dans les années 1960 et a choisi d'obtenir une marge fiscale plutôt que des paiements en espèces d'Ottawa. Le fardeau fiscal provincial est donc plus élevé au Québec, mais le fardeau fédéral est moindre. Il n'y a pas de répartition uniforme des responsabilités provinciales et municipales et des pouvoirs fiscaux à travers le pays; ainsi, p. ex., les recettes des impôts fonciers municipaux ne représentaient que 1,1 % du PIBP à l'Île-du-Prince-Édouard et 4,1 % en Ontario.

Au Québec, les recettes fiscales totales représentaient 40,5 % du PIBP en 1999, juste un peu plus qu'en 1992. En Alberta, les recettes fiscales de tous les niveaux de gouvernement ne correspondaient qu'à 28,9 % du PIBP, en regard de 29,3 % en 1992. La moyenne pour l'ensemble des provinces et des territoires était de 36,4 % du PIBP en 1999, pourcentage presque identique à celui de 36,3 % observé en 1992, mais légèrement en baisse par rapport aux chiffres publiés pour 1997 et 1998. Le fardeau fiscal au Yukon ne représentait que 26,8 % du PIBP en 1999; dans les Territoires du Nord-Ouest, il était de 25,4 % du PIBP en 1998, dernière année où ce chiffre était disponible.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## POUR ÉVITER LES DROITS D'HOMOLOGATION

De nouveaux types de fiducies canadiennes permettent aux résidents canadiens de transférer un bien dans une fiducie, sur une base d'impôt reporté, et d'éviter les droits d'homologation. Toutefois, si le résident canadien est un citoyen américain ou si le bien est situé aux États-Unis, un bien immeuble, p. ex., l'incidence possible de l'impôt américain pourrait piéger la personne non avertie.

Par exemple, si un célibataire de 70 ans, citoyen américain et résident du Canada, transfère un bien immeuble américain à une fiducie qu'il peut modifier ou révoquer de son vivant et s'il est seul à avoir droit aux distributions du revenu et du capital, la fiducie est une fiducie dite « *grantor trust* » aux fins de l'impôt américain sur le revenu. Le transfert du bien à la fiducie ne constitue pas un événement imposable, et le particulier (et non la fiducie) demeure imposable sur tout revenu attribuable au bien, qu'il soit distribué ou non. Comme la fiducie est révocable, le don n'est pas considéré comme achevé au moment du transfert, de sorte qu'aucun impôt sur les dons n'est exigible. Au décès du particulier, la valeur du bien fait partie de sa succession imposable aux fins des droits successoraux américains, et l'impôt canadien sur le revenu est levé sur la plus-value du bien. Si on suppose que le gain en capital figure sur la déclaration canadienne de la fiducie, plutôt que sur la dernière déclaration du contribuable décédé, un crédit ne neutralise pas les droits successoraux américains. L'allègement de la double imposition prévu dans le traité entre le Canada et les États-Unis ne s'applique pas. La fiducie devient

une fiducie étrangère autre qu'une « grantor trust », et le régime américain de déclaration fiscale et de conformité propre à ce type de fiducie s'applique à tout bénéficiaire américain.

Le transfert d'un bien à une fiducie en faveur du conjoint fait par un citoyen américain marié résidant au Canada et dont l'épouse est une citoyenne canadienne résidant au Canada peut également avoir des conséquences fiscales négatives aux États-Unis. Si l'acte de fiducie prévoit que la totalité du revenu doit revenir au mari ou à la femme, de leur vivant, et que personne d'autre ne peut recevoir de revenu ou de capital de la fiducie, celle-ci est une fiducie dite « grantor trust » et aucun impôt américain ne s'applique au moment du transfert. Mais l'impôt américain sur les dons peut s'appliquer au moment du transfert ou des distributions. Si la fiducie est irrévocable, il y a don de la valeur actuarielle de la participation, dans la fiducie, du survivant qui n'est pas citoyen américain; sinon, c'est la valeur des distributions réelles qui constitue le don. Il y a aussi des conséquences au chapitre des droits successoraux, ce qui soulève des questions quant à savoir si le bien peut ouvrir droit à une déduction à titre de conjoint en vertu des règles américaines sur les fiducies domestiques admissibles ou à un crédit à titre de conjoint en vertu du traité.

Dans ce domaine relativement nouveau de la planification, on doit tenir compte de toutes les questions fiscales américaines qui peuvent se poser : établissement de la fiducie, revenu réalisé dans la fiducie, distributions par la fiducie, interaction des droits successoraux américains et de l'impôt canadien sur le revenu au décès, disponibilité ou perte possible des avantages découlant du traité, et règles américaines sur les fiducies étrangères autres que les fiducies dites « grantor trust » qui posent des problèmes de conformité et de déclaration aux bénéficiaires américains.

Alice A. Joseffer

Hodgson Russ LLP, Buffalo

## COMPTABILISATION DES MODIFICATIONS FISCALES

L'année dernière, les gouvernements fédéral et provinciaux ont annoncé des réductions importantes des taux d'imposition des sociétés qui devaient prendre effet en 2001 et dans les années suivantes. La multiplicité des modifications fait qu'il est de plus en plus difficile de décider à quel moment comptabiliser les réductions d'impôt en vertu du chapitre 3465 du *Manuel de l'ICCA* selon les PCGR au Canada.

Le chapitre 3465 du *Manuel* exige qu'une modification de taux d'imposition soit « pratiquement en vigueur » pour qu'elle soit prise en compte dans les états financiers d'une société :

Il n'existe habituellement de preuves convaincantes qu'une modification des lois fiscales et des taux d'imposition est pratiquement en vigueur que lorsque [...] la modification proposée est définie de façon suffisamment détaillée pour être comprise et

Taux d'imposition de base des sociétés : État de la législation<sup>a</sup>

Administration	Taux de base (%)	Entrée en vigueur	Projet de loi	Première lecture	Sanction royale
Fédéral <sup>b</sup>	28,12	1-01-01	C-22	16-03-01	14-06-01
	26,12	1-01-02			
	24,12	1-01-03			
	22,12	1-01-04			
C.-B.	16,5	Avant 2001	s.o.	30-07-01	16-08-01
	13,5	1-01-02	2		
Alb. <sup>c</sup>	15,5	Avant 2001	s.o.	1-05-01	28-05-01
	13,5	1-04-01	8		
	11,5	1-04-02	Pas encore déposé		
	10,0	1-04-03			
8,0	1-04-04				
Sask.	17,0	Avant 2001	s.o.		
Man.	17,0	Avant 2001	s.o.	26-06-01	6-07-01
	16,5	1-01-02	47		
	16,0	1-01-03			
	15,5	1-01-04			
	15,0	1-01-05			
Ont. <sup>d</sup>	14,5	2-05-00		72	2-05-00
	14,0	1-01-01			
	12,5	1-01-02 <sup>e</sup>	45	9-05-01	29-06-01
	12,5	1-10-01	127	6-11-01	5-12-01
	11,0	1-01-03	45	9-05-01	29-06-01
	9,5	1-01-04			
8,0	1-01-05				
Qué. <sup>f</sup>	9,04	15-03-00		14-03-00	16-06-00
	8,9	15-03-03			
N.-B.	16,0	1-01-01	61	11-05-01	1-06-01
N.-É.	16,0	Avant 2001	s.o.		
Î.-P.-É.	16,0	Avant 2001	s.o.		
T.-N.	14,0	Avant 2001	s.o.		

<sup>a</sup> Tous les taux doivent être répartis au pro rata dans les années d'imposition qui chevauchent les dates d'entrée en vigueur. <sup>b</sup> Considéré comme pratiquement en vigueur le 13 déc. 2000. <sup>c</sup> Le taux relatif aux bénéfices de F&T est considéré comme pratiquement en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> avril 2001, soit la même date que le taux de base. <sup>d</sup> Les réductions du taux relatif aux bénéfices de F&T sont comprises dans les mêmes projets de loi que les réductions du taux de base. <sup>e</sup> Le 1<sup>er</sup> oct. 2001, l'Ontario a annoncé que les réductions de taux prévues pour le 1<sup>er</sup> janv. 2002 s'appliqueront à compter du 1<sup>er</sup> oct. 2001. <sup>f</sup> La contribution de 1,6 % au Fonds jeunesse s'applique pour 3 ans.

appliquée dans la pratique, elle a été rédigée sous forme de texte de loi ou de règlement, et elle a été déposée devant l'assemblée législative ou devant le conseil des ministres.

L'ICCA affirme (dans le CPN-111 du Comité sur les problèmes nouveaux, dont une seconde version a été publiée le 31 octobre 2001) qu'une modification est « pratiquement en vigueur » lorsqu'un projet de loi détaillé est déposé en première lecture au Parlement ou à la législature provinciale concernée, sauf dans le cas d'un gouvernement minoritaire. Dans ce dernier cas, le critère à respecter est plus exigeant et commande, p. ex., que les dispositions habilitantes aient passé l'étape de la troisième lecture à la Chambre des communes. Si le gouvernement est majoritaire, les réductions des taux d'imposition peuvent être appliquées aux périodes se terminant à la date de la première lecture du projet de loi ou après cette date; si un projet de loi est déposé en première lecture le 30 juin, les réductions des taux

d'imposition peuvent être prises en compte dans les résultats du trimestre qui comprend la date du 30 juin. La version modifiée du CPN-111 traite en détail de la prise en compte des taux d'imposition révisés dont l'entrée en vigueur est graduelle, de la prise en compte des taux d'imposition pratiquement en vigueur dans les états financiers intermédiaires, et d'autres questions complexes.

Le tableau réunit tous les renseignements pertinents relatifs à ces réductions des taux d'imposition de base des sociétés : les dates d'entrée en vigueur de la modification de taux, le numéro du projet de loi déposé (s'il y a lieu), les dates auxquelles le projet de loi a été adopté en première lecture et a reçu la sanction royale dans les législatures fédérale et provinciales, et les réductions des taux relatifs aux bénéfices de F&T. (Le CPN révisé ne modifie pas la position prise dans le CPN précédent, suivant laquelle les réductions fédérales des taux d'imposition sont pratiquement en vigueur depuis le 13 décembre 2000. Voir « Comptabilisation des réductions d'impôt », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, le 23 janvier 2001, p. 8.)

**Impôt de départ — Quoi de neuf.** L'ADRC étudie toujours la façon d'administrer les procédures de garantie relatives à l'impôt de départ. Nous avons appris que six fonctionnaires régionaux ont été nommés à travers le Canada pour s'occuper des garanties relatives à l'impôt de départ et les approuver. C'est la dernière adresse du contribuable au Canada qui détermine quel représentant régional sera responsable de son dossier.

L'ADRC étudie les formulaires standards qui devront être remplis dans l'année du départ, lesquels pourront prévoir un choix type pour l'émission d'une garantie. L'ADRC prévoit publier ces formulaires avant la fin d'avril 2002. Jusqu'à ce que les formulaires soient disponibles, on doit indiquer sur la couverture des déclarations d'impôt de départ la nature de la déclaration, p. ex., « règles relatives à la migration » ou « impôt de départ ». La déclaration doit, le cas échéant, inclure le choix relatif à la garantie, ainsi que toute correspondance échangée avec l'ADRC sur la question. Pour les années 2001 et précédentes, la date limite pour fournir la garantie est le 30 avril 2002; dans les autres cas, cette date est le 30 avril de l'année suivant le départ. La Loi précise que la garantie doit être en place à l'échéance du 30 avril mais, s'il est difficile d'obtenir la garantie pour cette date, l'ADRC précise que le représentant régional pourra être en mesure d'accorder un prolongement du délai.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

## LE TRAITÉ É.-U./R.-U. : UNE NOUVELLE TENDANCE?

Lors de sa ratification, le nouveau traité entre les États-Unis et le Royaume-Uni remplacera le traité actuel, en vigueur depuis plus de 20 ans.

**Aucune retenue sur les dividendes.** Le nouveau traité prévoit un taux de la retenue sur les dividendes de 0 % pour certains actionnaires à 80 %, de 5 % pour

certaines actionnaires à 10 %, et de 15 % dans tous les autres cas. Par conséquent, la clause de la nation la plus favorisée que l'on retrouve dans le protocole relatif au traité entre le Mexique et les États-Unis pourrait réduire à zéro la retenue sur certains dividendes. Le 27 septembre 2001, les États-Unis et l'Australie ont également convenu de réduire à 0 % le taux de la retenue sur les dividendes versés aux actionnaires à 80 %. Le Canada et les États-Unis négocient depuis un certain temps un protocole relatif à leur traité; lors d'une récente conférence, un représentant du ministère des Finances a affirmé que la retenue sur les intérêts serait éliminée pour les créances entre personnes sans lien de dépendance. Cette élimination et celle à venir sur les dividendes en vertu du traité Mexique/É.-U. feraient tomber certaines barrières aux investissements transfrontaliers en Amérique du Nord.

En vertu de la directive de l'Union européenne (UE) sur les sociétés mères et leurs filiales, les sociétés de l'UE peuvent verser des dividendes transfrontaliers sans retenue fiscale. Des représentants du ministère des Finances ont indiqué, lors de discussions informelles, que le Canada n'a pas accepté de ramener à 0 % la retenue sur les dividendes avec les États-Unis et que cette question n'était pas abordée dans les discussions relatives au traité. Un représentant du Trésor américain a récemment souligné que les États-Unis envisageront des dispositions semblables (à la disposition prévoyant un taux de retenue nul dans le traité É.-U./R.-U.) avec d'autres pays, au cas par cas. Pour ce qui est du Canada, le représentant a ajouté que les liens économiques étroits et la coopération historique en matière d'échange d'informations entre les deux pays favorisent une telle possibilité.

**Autres modifications.** S'alignant sur le traité modèle américain et d'autres traités récents négociés par les États-Unis (y compris le traité Canada/É.-U.), le nouveau traité É.-U./R.-U. contient un article exhaustif sur la limitation des avantages, qui restreint de façon générale les avantages pouvant découler du traité. Le nouveau traité va cependant plus loin que l'actuel traité Canada/É.-U. et jette la lumière sur certaines circonstances nouvelles qui seront également abordées dans le protocole relatif au traité Canada/É.-U. en voie de négociation. Le nouveau traité restreint les avantages pouvant découler du traité lors du paiement de certains types de revenus dans le cadre d'une structure de conduit, laquelle se définit en partie comme une opération ou une série d'opérations dont l'un des objets premiers est l'obtention d'avantages plus grands en vertu du traité. Dans le sillage de commentaires récents émanant de l'OCDE, l'article du nouveau traité sur les bénéfices d'entreprise précise que les bénéfices de cette nature attribuables à un établissement stable (ES) ne comprennent que les bénéfices tirés des actifs utilisés, des risques assumés et des activités exercées qui se rattachent à l'ES. Divers articles portent sur les différences de traitement entre les partenaires à la convention. Un bénéfice, un profit ou un gain réalisé par l'intermédiaire d'une entité fiscalement transparente n'est considéré comme réalisé par un résident de l'un des pays que si, aux fins des

impôts de ce pays, il est traité comme un bénéficiaire, un profit ou un gain de ce résident. Le Royaume-Uni refuse certains crédits d'impôt relatifs aux dividendes s'il considère les dividendes comme appartenant à un résident du R.-U. et si les États-Unis traitent les mêmes dividendes comme appartenant à un résident américain – dans le cas, p. ex., d'opérations dites de pension sur titres (« *repo* »). Si une société est à la fois résidente des États-Unis et du Royaume-Uni, les autorités compétentes chercheront à déterminer comment le nouveau traité devrait s'appliquer.

*Vance Sider*

KPMG LLP, Toronto

## UN CONSULTANT EST-IL UN EMPLOYÉ?

Dans *671122 Ontario v. Sagaz*, la CSC a conclu qu'un consultant était un entrepreneur indépendant et non un employé. Cet arrêt reprend l'approche retenue par la CAF dans *Wiebe Door*, l'arrêt-clé sur le sujet.

671122 Ontario avait été remplacée comme principal fournisseur de housses de siège d'auto en peau de mouton synthétique de Canadian Tire parce que le consultant en marketing d'un fournisseur concurrent, Sagaz, avait versé un pot-de-vin au directeur de la division de l'automobile de Canadian Tire. Pour établir la responsabilité du fait d'autrui du nouveau fournisseur en raison de la conduite délictueuse de son consultant, la CSC a d'abord établi si le consultant était un employé ou un entrepreneur indépendant. La relation qui donne le plus souvent naissance à ce type de responsabilité est la relation employeur-employé à cause du contrôle exercé par l'employeur sur son employé. En effet, « si l'employeur ne contrôle pas les activités du travailleur, les considérations de politique générale justifiant la responsabilité du fait d'autrui ne jouent pas. »

Comme la distinction entre un employé et un entrepreneur indépendant influe sur les droits reconnus par la loi dans un certain nombre de cas, comme l'établissement de cotisations d'impôt sur le revenu, la CSC a jugé qu'une bonne partie de la jurisprudence en la matière était utile, même si les décisions n'ont pas été rendues dans le contexte de la responsabilité du fait d'autrui. La CSC a reconnu que, dans l'arrêt *Wiebe Door*, la CAF avait procédé à un examen détaillé de la jurisprudence pertinente, élaborant divers critères pour aider à déterminer si un travailleur est un employé. Après avoir passé en revue l'analyse de *Wiebe Door*, la CSC a conclu comme la CAF qu'une démarche convaincante avait été adoptée dans l'arrêt anglais *Market Investigations*. Selon cet arrêt, la question centrale était de savoir si la personne qui a été embauchée pour fournir des services les fournit en tant que personne travaillant à son compte. La CSC a conclu qu'à cette fin, il faut toujours prendre en considération le degré de contrôle que l'employeur exerce sur les activités du travailleur, mais qu'on peut aussi se demander si le travailleur fournit son propre outillage, s'il embauche lui-même ses assistants, quelle est l'étendue de ses risques financiers et jusqu'à quel point

il peut tirer profit de l'exécution de ses tâches. La CSC a aussi indiqué que ces facteurs n'étaient pas exhaustifs et qu'il n'y avait pas de manière préétablie de les appliquer: leur importance relative respective dépend des faits particuliers de l'affaire.

Dans *671122*, la CSC a conclu que des éléments convaincants de l'existence d'un statut d'entrepreneur indépendant l'emportaient sur la preuve soumise à l'appui du statut d'employé. Ainsi, le consultant avait ses propres bureaux, il assumait tous les frais liés à l'exploitation de son entreprise, y compris les frais de déplacement, les commissions et autres rémunérations versées aux vendeurs qu'il employait, et il demeurait libre d'exercer d'autres activités et de représenter d'autres fournisseurs, pourvu qu'il ne s'agisse pas d'entreprises rivales. Le degré de contrôle exercé sur le consultant par le nouveau fournisseur « revêt une importance cruciale » : le nouveau fournisseur n'avait pas précisé pendant combien de temps le consultant devait le représenter auprès de Canadian Tire, ou fournir des services en magasin. Par conséquent, même si le fournisseur contrôlait ce qui était fait, le consultant contrôlait comment cela avait été fait et combien de temps y était consacré.

*Wayne Tunney et Lori Dunn*

KPMG LLP, Toronto

## SOCIÉTÉ DE PROFESSIONNELS EN ONTARIO

La constitution en personne morale en Ontario est dorénavant une réalité pour les architectes, les CA, les CGA, les CMA et les avocats, et devrait bientôt le devenir pour les chiropraticiens, les dentistes, les médecins et les vétérinaires. (Les ingénieurs étaient déjà admissibles.) L'article 3 de la *Loi sur les sociétés par actions de l'Ontario* (LSAO) et les règlements régissant l'ordre professionnel fixeront les exigences et restrictions en matière de déclaration et autre; généralement, la direction de l'ordre professionnel doit émettre un certificat autorisant l'utilisation d'une société de professionnels. Celle-ci comporte de nombreux avantages et soulève de nombreuses questions.

■ La première tranche de 200 000 \$ de revenu d'entreprise exploitée activement ouvre droit à la déduction accordée aux petites entreprises (DPA) et est imposée au taux de 19,12 %. Le partage de la DPA risque de procurer peu d'avantages aux sociétés associées ou aux grandes sociétés de personnes. Ce sont les sociétés de praticiens seuls (à propriétaire unique) qui conservent les fonds après impôts qui en bénéficient le plus. La LSAO limite la propriété directe et indirecte des actions; la direction de l'ordre professionnel détermine si un professionnel peut utiliser une société de portefeuille en propriété exclusive.

■ La société peut choisir une date de fin d'exercice autre que le 31 décembre; aucun acompte provisionnel n'est versé dans la première année.

■ Les gratifications courues sont déductibles si elles sont versées dans les 179 jours suivant la fin de l'exercice. La mise en place d'un régime de participation

différée aux bénéficiaires permet de reporter l'impôt sur une plus longue période si le montant couru est versé dans les 120 jours suivant la fin de l'exercice. (Seul l'ISE est retenu.) Un report additionnel est possible si l'exercice se termine entre septembre et décembre.

■ La rémunération peut être versée sous forme de salaire ou de dividendes. Seul un professionnel peut être actionnaire ou administrateur (les architectes n'ont qu'à détenir une majorité d'actions de chaque catégorie ou de postes d'administrateur); les autres ne peuvent fractionner le revenu au moyen de dividendes ou de jetons de présence, mais ils peuvent être employés et recevoir des salaires raisonnables.

■ La société peut déduire les dépenses de plus de deux congrès, détenir des polices d'assurance-maladie collective, de remplacement du revenu et d'assurance-vie, mettre sur pied un régime de bourses pour les enfants des employés, et contribuer à un régime de retraite supplémentaire ou à une convention de rémunération à la retraite (et en retirer des fonds lorsque les taux d'impôt sont moins élevés).

■ L'exemption pour gains en capital de 500 000 \$ peut être utilisée à la vente des actions ou au décès (en l'absence de roulement en faveur du conjoint). La disposition réputée des actions, non pas des actifs, facilite l'administration de la succession. Une prestation de décès de 10 000 \$ est déductible si elle est versée au conjoint survivant, pour qui elle n'est pas imposable.

■ La responsabilité limitée existe, sauf en cas de faute professionnelle (p. ex., un bail, un emprunt bancaire non garanti, et les comptes fournisseurs). Un prêt par un professionnel à la société peut être garanti.

■ Les coûts comprennent les frais de formation et de maintien de l'entité; la perte de la provision de 10 ans de 1995 et de la provision pour comptes clients de 1971; et l'ISE si la masse salariale du groupe de sociétés associées dépasse 400 000 \$.

■ Les actifs peuvent faire l'objet d'un roulement au coût fiscal, déduction faite des passifs, à 1 \$ pour l'achalandage (sauf s'il a été acheté ou avant l'exemption pour gains en capital de 100 000 \$), et au coût pour les fournitures. Les travaux en cours peuvent être exclus (article 34 de la LIR). Un choix en vertu de l'article 22 de la LIR est conseillé pour les comptes clients.

■ Une société de gestion liée appartenant à un (aux) conjoint(s), aux enfants ou à une (des) fiducie(s) et qui assure l'administration du cabinet peut être convertie en une société de professionnels : transfert des actions au professionnel, transfert de l'achalandage à la société, et changement de nom. Un roulement en faveur du conjoint ou l'exemption pour gains en capital peut s'appliquer. Il faut vérifier si les dividendes versés sur les actions reçues du conjoint sont attribués de nouveau à celui-ci. Dans le domaine des sciences de la santé, une société qui fournit des services techniques exonérés de TPS (comme les services d'hygiéniste fournis à un cabinet de dentistes) et qui bénéficie de la DPA demeure intéressante sauf si elle est associée à une société de professionnels.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

## SEULEMENT AU QUÉBEC, PARTIE 2

Une modification récente à la *Loi sur les impôts du Québec* élimine, pour les contribuables résidant au Québec, l'ajout aux fins de l'IMR du Québec (IMRQ) de la déduction de l'avantage lié à une option d'achat d'actions. Ainsi, pour les particuliers résidant au Québec assujettis au taux marginal le plus élevé, la réalisation d'un avantage admissible au titre d'une option d'achat d'actions n'entraîne pas automatiquement un passif d'IMRQ. Malheureusement, un traitement semblable ne s'applique pas, aux fins de l'IMRQ, aux gains en capital.

Louis J. Provenzano et Donald E. Carson

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## MODERNISATION DES DOUANES

Le projet de loi S-23, première étape du programme de modernisation de la frontière canadienne, selon l'ADRC, a reçu la sanction royale le 25 octobre 2001. Il entrera en vigueur à une date qui sera fixée par un arrêté du gouverneur. Les spécialistes qui appliquent les règles des douanes et du commerce international du Canada ou qui s'occupent du mouvement des marchandises devraient se familiariser avec le nouveau programme, mais ils devraient aussi noter que celui-ci a été élaboré avant le 11 septembre 2001 de sorte que sa durée de vie pourrait ne pas dépasser les prochains mois, compte tenu des discussions en cours avec les États-Unis au sujet de la frontière.

Le projet de loi S-23 représente la première étape du plan d'action des douanes de l'ADRC, rendu officiel le 7 avril 2000 dans le document intitulé « Investir dans le futur : Le plan d'action des douanes 2000-2004 ». (Le schéma directeur avait été présenté à l'automne de 1998.) Le plan d'action amène le Canada vers une gestion moderne de la frontière et de l'administration des politiques commerciales, ce qui suppose le passage d'un système fondé sur les opérations individuelles à un régime d'autocotisation et d'observation volontaire. Le plan d'action met l'accent sur un système de gestion du risque soutenu par une utilisation accrue de la technologie et propose de simplifier le commerce et les voyages d'affaires en vertu de ses principes directeurs : approbation préalable et renseignements préalables à l'arrivée, et autocotisation. Selon l'ADRC, le plan d'action lui permettra de « définir les secteurs à risque élevé ou inconnu » pour assurer une protection plus efficace des Canadiens.

Le projet de loi S-23 modifie généralement la *Loi sur les douanes* et la législation connexe pour permettre à l'ADRC de mettre en œuvre le plan d'action.

**Autocotisation des douanes.** Le plan d'action offre aux importateurs commerciaux une façon plus rapide (et, selon l'ADRC, plus fiable) de faire passer la frontière canadienne aux marchandises et permet à l'ADRC de concentrer ses ressources sur les expéditions à « risque élevé ou inconnu » en envoyant l'avis de main-levée des expéditions à « faible risque » à la frontière lorsque les importateurs à faible risque s'identifient eux-mêmes. L'application du plan d'action repose sur l'établissement de profils des clients, la vérification et les contrôles au hasard à la frontière. Les

importateurs utiliseront leurs propres livres et registres pour rendre compte à l'ADRC des marchandises importées, et non pas de formulaires remplis exclusivement aux fins de l'ADRC. Grâce au plan d'action, l'ADRC passe d'une politique d'évaluation individuelle des opérations à un système d'autocotisation après le fait et à un système d'observation volontaire.

#### **Restructuration de la filière des transporteurs.**

Cette proposition permet à l'ADRC de disposer d'outils de gestion du risque, dont on peut dire qu'ils sont plus efficaces. Ainsi, les modifications contenues dans le projet de loi S-23 aideront l'ADRC à intercepter les expéditions de marchandises en contrebande ou celles qui posent des menaces à la santé et à la sécurité, tout en permettant une main-levée rapide des expéditions légitimes à faible risque. Les expéditeurs doivent transmettre des données à l'ADRC, par voie électronique, avant l'arrivée des marchandises pour permettre l'identification des expéditions à « risque élevé ou inconnu ».

#### **Régime de sanctions administratives**

**pécuniaires.** Ce régime – l'une des initiatives du plan d'action les plus publicisées et l'un des éléments les plus notables du projet de loi S-23 – vise à inciter les entreprises et les voyageurs à se conformer à la législation sur le commerce et les douanes. Il permet à l'ADRC de donner suite aux défauts de conformité de diverses façons, depuis les avertissements jusqu'à l'imposition d'amendes, et de façon plus graduelle, avec l'imposition de pénalités proportionnelles en fonction du dossier de conformité des voyageurs, des importateurs, et des fournisseurs de services. Le temps nous dira si le régime ne deviendra pas simplement une autre source opportune de recettes pour le gouvernement.

#### **Système de traitement accéléré des voyageurs**

**(STAV).** Ce système permet aux voyageurs autorisés au préalable de passer rapidement aux douanes et à l'immigration dans les aéroports, en utilisant des postes automatisés pour confirmer leur identité et leur numéro de STAV. Il élargit la famille des programmes de permis avec autorisation préalable, connue sous le nom de CANPASS, et aidera les voyageurs autorisés au préalable et présentant un faible risque à traverser la frontière Canada/États-Unis plus rapidement.

**Autres améliorations administratives.** Le projet de loi S-23 contient une série d'autres mesures destinées à harmoniser l'administration de la *Loi sur les douanes* avec la *Loi de l'impôt sur le revenu* et les dispositions sur la TPS de la *Loi sur la taxe d'accise*. Ces mesures comprennent la modification des délais applicables aux dispositions d'appel de révision administrative et des droits de prolongation restreints; le recours par les tiers à un simple processus d'examen pré-judiciaire; l'harmonisation des mécanismes de perception, y compris les saisies-arrêts et la responsabilité conjointe; et des exigences de déclaration pour les entreprises de transport commercial, y compris des informations sur les conducteurs, les équipages et les passagers. Les mesures législatives prévoient des décisions anticipées sur la

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

ISSN 1496-4430 (Imprimé)  
ISSN 1496-4449 (En ligne)

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>

classification douanière des marchandises et l'élargissement des droits d'appel.

*Rob Kreklewetz*

Millar Wyslobicky Kreklewetz LLP, Toronto

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### **OCDE**

Le 14 novembre 2001, le rapport sur les pratiques fiscales dommageables de l'OCDE a finalement été publié. Les juridictions figurant sur la liste ont jusqu'au 28 février 2002 pour faire part de leur volonté de se conformer au rapport et doivent avoir terminé le processus au plus tard le 31 décembre 2005 sous peine de s'exposer à des contre-mesures, telles des sanctions économiques. Le texte du rapport est disponible à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org> ou à la bibliothèque de l'association. Les quatre modifications apportées au rapport sont : (1) la prorogation au 28 février 2002 de l'obligation de conformité; (2) l'application du même échéancier de conformité pour les paradis fiscaux et les pays membres de l'OCDE; (3) le retrait du critère d'« absence d'activités substantielles »; et (4) la prolongation de 6 à 12 mois de la période de présentation d'un plan de mise en œuvre par les juridictions engagées.

### **Royaume-Uni**

Face au réchauffement de la planète, le Royaume-Uni a instauré un nouveau droit sur les changements climatiques visant à réduire l'effet des émissions de gaz à effet de serre combiné à une augmentation des coûts énergétiques et des taux d'impôts réduits pour les programmes visant à économiser l'énergie. Cet impôt fait partie d'un ensemble de mesures fiscalement neutres.

### **Divers**

Le gouvernement nouvellement élu du **Danemark** a déclaré un moratoire sur les nouveaux impôts à compter de 2003. Le président des **États-Unis** a signé un projet de loi qui prolonge de deux ans le moratoire prévu dans la *Internet Tax Freedom Act*.

*Carol Mohammed*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2001, 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 Michael Gaughan, Responsable des autorisations, 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.