

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 10, numéro 2, le 26 février 2002

INCORPORATION PAR RENVOI

Dans *Olsen*, la CAF a infirmé le jugement de la CCI et confirmé la position administrative de longue date de l'ADRC selon laquelle la signification élargie du terme « contrôlée » du paragraphe 186(2) s'applique pour déterminer le rattachement aux fins de la règle anti-dépouillement des surplus de l'article 84.1 (A-421-00).

Le paragraphe 84.1(1) s'applique lorsque, entre autres, un contribuable vend des actions d'une société (« la société en cause ») à une autre société (« l'acheteur ») avec laquelle il a un lien de dépendance et que, immédiatement après la disposition, la société en cause est rattachée – au sens du paragraphe 186(4) – à l'acheteur. On trouve, au paragraphe 186(2), une signification élargie du contrôle « pour l'application de la présente partie », à savoir la partie IV. La CCI avait conclu que cette signification ne s'appliquait qu'à la partie IV et n'était pas comprise dans la définition de rattachement du paragraphe 186(4) incorporée par renvoi dans le paragraphe 84.1(1). (L'article 84.1 se trouve dans la partie I.) Par ailleurs, la CAF a expliqué que comme le paragraphe 84.1(1) ne modifie pas la signification du terme « contrôlée » du paragraphe 186(4), celui-ci doit avoir la signification qui lui est attribuée en vertu de la partie IV, incluant le paragraphe 186(2). La CAF a fait remarquer que tant l'alinéa 110.6(15)a) que le sous-alinéa 110.6(15)b)(ii) renvoient aussi à la définition de rattachement du paragraphe 186(4), mais que le sous-alinéa exclut expressément le paragraphe 186(2). Par conséquent, le tribunal a conclu que le législateur avait voulu qu'une incorporation par renvoi sans réserve au paragraphe 186(4) couvre le paragraphe 186(2). Le contribuable faisait valoir qu'une légère variation du libellé des deux dispositions des paragraphes 110.6(15) et 84.1(1) les distinguait, mais la CAF a fait remarquer que la version française était identique dans les deux cas et que la signification qui se rattache tant au texte anglais qu'au texte français devait être considérée comme le sens voulu. Par

conséquent, Olsen n'a pu éviter l'application des dispositions sur le dividende réputé de l'alinéa 84.1(1)b). Le ministère des Finances a présenté, pour plus de certitude, une modification au paragraphe 186(7), en vigueur à compter du 16 mars 2001, pour contrecarrer certaines stratégies de planification fiscale fondées sur le jugement de la CCI. Les stratégies de planification fiscale mises en œuvre sur la base du jugement de la CCI devraient être réévaluées.

Demande de dérogation. L'ADRC a récemment rendu public le premier formulaire de demande de dérogation de la retenue du règlement 105 (qui couvre 4 pages et contient 24 questions). Le règlement 105 prévoit une retenue de 15 % sur les paiements à des non-résidents pour des services rendus au Canada. Un non-résident qui estime que la retenue est supérieure à l'impôt canadien qu'il aura réellement à payer peut présenter une demande de dérogation ou de réduction de la retenue de l'impôt, et produire une déclaration de revenus au Canada pour établir son impôt réel à payer. Les demandes doivent parvenir au bureau des services fiscaux approprié 30 jours avant le début de la prestation des services au Canada ou 30 jours avant le premier paiement afférent. L'ADRC a toutefois indiqué qu'elle pourrait examiner les demandes produites après ces dates.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

CRÉDIT POUR L'ÉQUITÉ EN MATIÈRE D'ÉDUCATION DE L'ONTARIO

Dans le budget 2001, le gouvernement de l'Ontario a annoncé un nouveau crédit d'impôt remboursable pour l'équité en matière d'éducation (CIEE) applicable aux droits de scolarité exigés par les écoles indépendantes de l'Ontario à compter de 2002. Le ministère des Finances de l'Ontario vient de publier les dispositions de la loi, les règlements ainsi qu'un bulletin ayant trait à ce crédit.

Seul le parent ou le tuteur légal qui a payé les droits de scolarité pour un enfant admissible et qui était un résident de l'Ontario le 31 décembre peut demander le CIEE; le crédit ne peut être demandé par l'enfant ou un autre membre de la famille, une société, un organisme de bienfaisance, une fiducie ou une succession qui paie les droits de scolarité pour le compte de l'enfant. Un enfant est admissible à compter du mois de septembre de l'année au cours de laquelle il atteint l'âge de 4 ans jusqu'au 1^{er} juillet de l'année où il atteint l'âge de 21 ans. Le crédit correspond à un pourcentage des droits de scolarité admissibles nets payés pour chaque enfant. Les droits sont plafonnés à 7 000 \$ par année, 700 \$ par mois de fréquentation d'une école admissible (3 500 \$ et 350 \$, respectivement, pour un enfant de moins de 6 ans). L'excédent des droits payés pour un enfant ne peut être reporté sur un autre enfant. Les pourcentages et les maximums entreront en vigueur progressivement jusqu'en 2006.

Une école indépendante admissible est généralement : 1) située en Ontario; 2) inscrite comme école privée en vertu de la *Loi sur l'éducation*; 3) reçoit au moins cinq étudiants

Dans ce numéro

Incorporation par renvoi	9
Crédit pour l'équité en matière d'éducation de l'Ontario	9
Taux prescrit et fractionnement	10
Aux frais de qui?	10
Un défi incontestable	11
TPS et commerce électronique (2)	12
Placements de titres dispensés en Ontario	13
Recours en cas de violation de la charte	14
La TPS coincée à la frontière?	15
Impôt américain sur les garanties de prêt	15
Actualités fiscales étrangères	16

CIEE de l'Ontario

	Crédit en % des droits de scolarité admissibles payés	Crédit maximum par enfant			
		Par année		Par mois de fréquentation	
2002	10 %	700 \$	[350 \$]*	70 \$	[35 \$]*
2003	20 %	1 400 \$	[700 \$]*	140 \$	[70 \$]*
2004	30 %	2 100 \$	[1 050 \$]*	210 \$	[105 \$]*
2005	40 %	2 800 \$	[1 400 \$]*	280 \$	[140 \$]*
2006 et suivantes ...	50 %	3 500 \$	[1 750 \$]*	350 \$	[175 \$]*

* Le montant moindre s'applique si l'enfant est âgé de moins de 6 ans.

admissibles; 4) respecte au moins 75 % du programme d'études normal des écoles ontariennes; et 5) applique les contrôles de références du casier judiciaire au personnel et aux autres personnes qui sont régulièrement en contact avec ses étudiants. Au plus tard à la fin de février de chaque année (le 31 mars 2002 pour la période de janvier 2002 à août 2003), chaque école admissible doit également fournir aux parents et aux tuteurs légaux, au ministère des Finances de l'Ontario et à l'ADRC un compte rendu sur ses activités et sur l'admissibilité au crédit; autrement, les droits de scolarité qui lui sont versés pour le mois de septembre suivant ne sont pas admissibles au CIEE. Les programmes de cours admissibles sont ceux du jardin d'enfance, de la maternelle, de l'élémentaire et du secondaire. Les programmes de niveau universitaire, collégial ou technique et ceux des écoles de commerce ne sont pas admissibles. Un programme d'études admissible doit être au moins aussi long que le programme de l'école publique, à savoir 12,5 heures par semaine pour le jardin d'enfance et la maternelle, et 25 heures pour les autres niveaux.

Les frais pour l'hébergement ou la pension et pour les soins donnés aux enfants et les frais distincts pour les repas, les ordinateurs, les livres, les vêtements, les déplacements, les activités sportives et le matériel ne sont pas admissibles. Les bourses d'études reçues doivent être portées en diminution des droits de scolarité admissibles à moins qu'ils n'aient été déduits des droits de scolarité avant leur paiement. Certaines écoles indépendantes ont le droit d'émettre des reçus pour dons de bienfaisance à l'égard des droits de scolarité ayant trait à des cours de religion. Pour éviter qu'un crédit pour dons de bienfaisance et un CIEE soient demandés à l'égard des mêmes droits de scolarité, les droits de scolarité payés et admissibles au CIEE sont diminués de 40 % dans le cas de droits admissibles au crédit pour dons de bienfaisance, peu importe que ce crédit ait été demandé ou non dans l'année. De même, certains droits de scolarité ouvrent droit au crédit d'impôt pour frais médicaux : les droits de scolarité payés et admissibles au CIEE sont alors diminués du produit de la multiplication du montant des droits par le taux d'imposition combiné fédéral et ontarien le plus bas (16 % + 6,05 % = 22,05 % pour 2002).

Louis J. Provenzano et Christine Damianidis

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

TAUX PRESCRIT ET FRACTIONNEMENT

Les contribuables qui ont conclu une entente de fractionnement du revenu familial ou qui ont contracté un emprunt à titre d'employé ont jusqu'au 31 mars 2002 pour se prévaloir du taux d'intérêt de 3 % prescrit pour le premier trimestre, le taux le plus bas depuis plusieurs années.

En fixant un prêt familial à ce faible taux, on peut transférer un revenu de placement important tiré des fonds prêtés à un conjoint ou un autre membre de la famille qui n'a que peu ou pas d'autre revenu et, par conséquent, que peu ou pas d'impôt à payer; le revenu de placement en sus de 3 % est effectivement imposé indéfiniment entre les mains de cette dernière personne et au taux applicable. Dans la forme la plus simple de cette stratégie, le conjoint qui a le revenu le plus élevé consent par écrit à prêter de l'argent au conjoint qui a le revenu le plus faible moyennant un intérêt de 3 %, qui doit être payé au plus tard le 30 janvier suivant la fin de chaque année. Si les fonds sont investis à un taux plus élevé – disons, 5 % – la différence de 2 % est imposée entre les mains du conjoint qui a le revenu le plus faible; un prêt de 100 000 \$ permet ainsi de transférer 2 000 \$ de revenu chaque année. Des variantes plus complexes de cette stratégie peuvent être appropriées, selon les circonstances propres à la famille. Pour maximiser les avantages fiscaux, les conditions du prêt relatives aux paiements d'intérêts et les autres conditions doivent être convenablement structurées et les autres exigences, respectées.

C'est aussi le bon moment pour signer ou renégocier des prêts aux employés pour l'achat d'une maison. Un employé qui obtient de son employeur un prêt à intérêt faible ou nul reçoit également un avantage imposable au titre de son emploi au taux prescrit alors en vigueur, moins tout intérêt effectivement payé au cours de l'année ou dans les 30 jours suivants. L'avantage s'accroît lorsque le taux prescrit trimestriel augmente, sauf dans le cas des prêts pour l'achat d'une maison; dans ce cas, le taux prescrit en vigueur lorsque le prêt est consenti s'applique pour les cinq premières années du prêt. À la fin de la période de cinq ans, le prêt est considéré comme un nouveau prêt, et le taux prescrit alors en vigueur détermine alors le taux maximum pour les cinq années suivantes.

Wayne Tunney

KPMG LLP, Toronto

AUX FRAIS DE QUI?

Des données récentes publiées par Statistique Canada indiquent comment certains gouvernements canadiens au moins ont réussi, de façon spectaculaire, à transformer leurs déficits en surplus. Les gouvernements fédéral et provinciaux, et les administrations locales combinés ont surmonté un déficit de 66 G \$, l'équivalent de 9,3 % du produit intérieur brut (PIB), dans l'exercice 1992-93. À la fin de 1997-98, les livres étaient en équilibre; le tableau indique un surplus estimatif de 25,7 G \$ pour 2000-1, soit l'équivalent de 2,3 % du PIB.

Au cours de cette période, les dépenses sont passées de 52,7 % à 40,1 % du PIB. Les recettes (incluant les recettes autres que fiscales mais excluant les subventions intergouvernementales) ont légèrement baissé aussi, passant de 43,5 % à 42,4 % du PIB. La diminution relativement importante des recettes des provinces s'explique largement par une chute des transferts fédéraux, qui sont passés de 4,6 % à 3,0 % du PIB. Les recettes des administrations locales sont passées de 9,6 % à 7,2 % du PIB, en partie en raison de la réduction des transferts, mais aussi parce que les impôts fonciers constituent une source inélastique de recettes fiscales et que les autres sources de rentrées de fonds des municipalités n'ont pas réussi à suivre le rythme de la croissance économique.

Surplus/déficit gouvernementaux et croissance des recettes 1992-93 to 2000-1

	Estimations	
	1992-93	2000-1
Surplus ou déficit (milliards de dollars)		
Fédéral	-40,6	9,1
Provinces	-24,5	11,4
Administrations locales	-1,0	-0,4
Tous niveaux confondus*	-66,4	25,7
Surplus ou déficit (en % du PIB)		
Fédéral	-5,7	0,8
Provinces	-3,4	1,0
Administrations locales	-0,1	<0,1
Tous niveaux confondus*	-9,3	2,3
% de croissance des recettes (1992-93 à 2000-1)		
Fédéral	45,4	
Provinces	44,8	
Administrations locales	14,4	
Tous niveaux confondus*	49,1	
% de croissance des dépenses (1992-93 to 2000-1)		
Fédéral	6,2	
Provinces	19,2	
Administrations locales	13,4	
Tous niveaux confondus*	16,1	

* Comprend le RPC et le RRQ.

Exprimée en pourcentage du PIB, une partie de la variation des recettes et des dépenses gouvernementales tient au passage d'un faible PIB en période de récession à l'essor relatif de l'économie au tournant du siècle. Il ne fait toutefois aucun doute qu'une grande partie de l'amélioration du résultat net dans le secteur public est attribuable à une réduction considérable des taux de croissance des dépenses. Les recettes et les dépenses des administrations locales ont augmenté de la même manière durant la période, mais la croissance des recettes des provinces a été plus grande que celle des dépenses, même si les transferts fédéraux sont passés de près de 21 % à 14,4 % de l'ensemble des recettes des provinces au cours de la période.

À mesure que le ralentissement économique se fera sentir dans les rapports financiers des gouvernements pour 2001-2 et dans les estimations pour les années suivantes, la croissance des recettes fédérales et provinciales sera moins prononcée et l'importance relative des dépenses augmentera. Cependant, comme les provinces assument beaucoup plus que la moitié de toutes les dépenses du secteur public et qu'elles ont connu un accroissement important de leurs recettes malgré les importantes réductions de l'impôt sur le revenu des particuliers et la réduction des paiements de transfert au cours de la période, le résultat net consolidé ne devrait pas se détériorer de façon dramatique jusqu'à atteindre un point de crise comme ce fut le cas en 1992-93.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

UN DÉFI INCONTESTABLE

Le récent jugement de la CAF dans *OSFC* offre un certain répit à l'ADRC après une série de revers devant la CCI dans des causes portant sur la DGAE. À long terme, toutefois, les remarques de la CAF au sujet du fardeau incombant à la

Couronne de prouver « l'abus » pourraient bien dresser d'importants obstacles en matière de preuve.

Selon la CAF, « le ministre doit énoncer la politique générale en mentionnant les dispositions de la Loi ou les moyens extrinsèques sur lesquels il s'appuie. » Et comme la DGAE n'est invoquée que si les dispositions applicables à une opération ont par ailleurs été respectées de façon rigoureuse, le tribunal a fait remarquer que pour entraîner le refus de l'avantage fiscal, la politique pertinente doit être claire et non ambiguë. La CAF s'est engagée à ne pas formuler de conclusions au sujet de la notion d'abus. Selon la cour, la détermination d'une politique exige une analyse exhaustive de la disposition elle-même (un processus qui comporte généralement la prise en compte du contexte et de dispositions analogues ou connexes de la Loi) et un examen d'autres types de preuves acceptables qui démontrent l'intention claire et non ambiguë du Parlement. La cour a indiqué que l'on pouvait avoir recours à des moyens extrinsèques tels les notes techniques, la doctrine, les débats de la Chambre des communes (*Hansard*) et les notes relatives à l'adoption d'un projet de loi pour déterminer l'objet de la loi, l'abus correspondant, et la politique générale qui sous-tend la Loi lue son ensemble.

Dans l'arrêt *Prodor* de 1997, la CF, div. 1^{ère} inst., avait fait remarquer que les moyens extrinsèques peuvent être utiles pour permettre de dégager l'objet de la disposition législative, et elle avait cité un extrait du texte de Driedger sur l'interprétation selon lequel les tribunaux avaient délaissé une approche d'exclusion de tels moyens et avaient maintenant tendance à consulter tout document qui respecte le seuil minimum de pertinence et de fiabilité (97 DTC 5472). Dans *Glaxo*, la CCI avait indiqué que la pratique consistant à admettre à peu près tout élément qui pourrait avoir un certain rapport avec la cause était dorénavant trop bien ancrée pour être remise en question, mais elle avait aussi ajouté que la fiabilité et l'utilité de ces documents devaient être mises en perspective : selon le tribunal, en dernière analyse, l'interprétation doit reposer sur la lecture, par la cour, de la disposition législative elle-même, citant l'avertissement servi par la CSC dans *Morgentaler* selon lequel les débats de la Chambre des communes ont une fiabilité et une importance limitées (96 DTC 1159). Dans *OFSC*, la CAF s'est fait l'écho de cette pensée en faisant référence à l'obiter de la CSC dans *Shell* selon lequel « les tribunaux doivent ... faire preuve de prudence lorsqu'il s'agit d'attribuer au législateur, à l'égard d'une disposition claire de la Loi, une intention non explicite ... sous couvert d'une interprétation fondée sur l'objet. » Les tensions provoquées entre les limites reconnues des moyens extrinsèques, l'obligation d'appliquer une disposition claire et non ambiguë, et la nécessité de résoudre toute incertitude en faveur du contribuable rendent la tâche de la Couronne ardue dans de nombreux cas. Il semble probable que la règle d'interprétation en vigueur avant la DGAE prévaudra : on doit accorder une importance plus grande à des mots clairs pris dans leur contexte immédiat plutôt qu'aux assertions plus générales de l'intention du Parlement (voir *BC Telephone*, 92 DTC 6129).

C'est souvent parce qu'elle estime qu'un abus a été commis à cause d'une opération qui s'écarte d'un soi-disant résultat fiscal normal que la Couronne est incitée à émettre une nouvelle cotisation à l'égard d'une opération

d'évitement lors de la vérification, devant le comité de la DGAE et tout au long des différents stades d'appel. Habituellement, le résultat fiscal d'une opération identifiée comme une opération de dépouillement de dividendes, de partage de pertes, d'évitement des conséquences normales prévues par la Loi, etc. est comparé au résultat économique. Cette façon de faire est risquée parce qu'elle renforce l'engagement de la Couronne à attaquer l'opération sans avoir élaboré une analyse méthodique et théorique visant à prouver l'abus. Il ressort clairement de *OSFC* qu'il revient au ministre d'énoncer la politique pertinente à partir des dispositions sous-jacentes de la Loi ou de moyens extrinsèques, mais l'arrêt n'aborde pas la question de la divulgation de la preuve. Du point de vue de l'équité et si l'on veut rendre le processus plus efficace, c'est tout le fondement de la contestation d'une opération en vertu de la DGAE qui devrait être porté à l'attention du contribuable et ce, dans les délais raisonnables les plus brefs – peut-être au moment où le comité de la DGAE rend sa décision – et la communication devrait être permanente. Une demande d'accès à l'information pourrait confirmer que l'information est complète et que les articles, les renvois législatifs, les analogies, et les documents ont été communiqués de façon exhaustive et intégrale. Cette transparence aura véritablement pour effet de limiter les contestations en vertu de la DGAE aux cas où l'intention ou la politique du Parlement est claire. La Couronne consacre des ressources considérables à de telles causes, et un contribuable ne devrait pas avoir à assumer les coûts de la justification d'une opération par ailleurs défendable sur le plan technique sans savoir clairement que l'initiative de la Couronne repose sur une preuve solide. Le défaut de communiquer l'information de façon complète et en temps opportun pourrait alors justifier une contestation préalable de la nouvelle cotisation ou peut-être jouer un rôle dans l'attribution des dépens.

Susan Van Der Hout

Osler Hoskin LLP, Toronto

TPS ET COMMERCE ÉLECTRONIQUE (2)

Le document de discussion de l'ADRC sur la TPS/TVH et le commerce électronique analyse la notion d'exploitation d'une entreprise. (Voir « TPS et commerce électronique », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, 29 janvier 2002, p. 7.) Le document contient aussi une classification des fournitures comme service ou bien meuble incorporel (BMI), élément essentiel à la détermination de l'application de la taxe et du moment où elle s'applique ainsi que de la possibilité qu'une fourniture soit détaxée si elle est effectuée en faveur d'un non-résident.

Le document de discussion reconnaît le principe adopté par l'OCDE selon lequel la fourniture de produits numérisés ne constitue pas une fourniture de bien meuble corporel (BMC) et met ensuite l'accent sur les facteurs qui permettent de déterminer si une fourniture électronique représente un service ou un BMI. Parmi les facteurs qui laissent croire à la fourniture d'un BMI, mentionnons les suivants : octroi d'un droit relatif à un produit ou d'un droit d'utilisation du produit (p. ex., un droit d'auteur); un produit a déjà été créé ou mis au point ou existe déjà; conservation du droit de propriété par le vendeur de tout produit créé pour un client particulier; et la

Classification des fournitures par l'ADRC

Entreprise électronique	BMC	BMI	Service
Traitement électronique de produits matériels	✓		
Commande électronique et téléchargement de produits numérisés		✓	
— Non à des fins d'exploitation du droit d'auteur		✓	
— À des fins d'exploitation du droit d'auteur		✓	
Mises à jour et modules complémentaires livrés par voie électronique		✓	
Logiciels à durée limitée et autres licences sur des produits numérisés			
— Livrés par voie électronique		✓	
— Livrés sur un support physique	✓		
Logiciels à usage unique et autres produits numérisés		✓	
Abonnement à une site Web permettant le téléchargement de produits numérisés		✓	
Hébergement d'applications :			
— Licence distincte			✓
— Contrat global		✓	
Fournisseur de services applicatifs (« ASP »)	selon que la fourniture est un droit d'utiliser un logiciel ou de traiter les données		
Paiement des licences d'ASP		✓	
Hébergement de site Web			✓
Maintenance logicielle (l'objet principal est la mise à jour de logiciels)		✓	
Entreposage de données			✓
Assistance au client par l'intermédiaire d'un réseau informatique	selon qu'il s'agit de conseils ou de documentation en ligne/base de données		
Systèmes de recherche de données		✓ ^a	
Fourniture de données à forte valeur ajoutée		✓ ^a	
Publicité			✓
Accès électronique à des conseils de professionnels			✓
Information technique	selon la nature du contrat		
Envoi d'information		✓ ^{a,b}	✓ ^b
Accès à un site Web interactif par abonnement		✓ ^a	
Portails commerciaux en ligne			✓
Enchères en ligne			✓
Programmes d'affiliation			✓
Paiements au titre de la présentation de contenu sur le Web			✓
Transactions liées à l'acquisition de contenu			
— Droit d'utiliser un contenu par voie de licence		✓	
— Création de nouveau contenu qui sera détenu par l'opérateur de site Web			✓
Diffusion sur le Web en flux continu (en temps réel)		✓ ^{a,c}	✓ ^c

^a Aucun consensus entre l'ADRC et le GCT canadien. ^b Dépend des faits selon l'ADRC; le GCT a conclu qu'il s'agissait d'un service. ^c L'ADRC a conclu que cette catégorie comportait deux fournitures distinctes : la fourniture d'une base de données de contenu est un BMI. Il y a eu consensus sur le fait que la fourniture de publicité par le diffuseur est un service.

fourniture d'un droit de faire une copie du produit numérisé. Pour qu'il y ait fourniture d'un service, l'ADRC s'attend à ce qu'il y ait intervention humaine et exécution d'un travail précis pour un client particulier; une telle opération devrait incidemment comporter un transfert de droits. Le document analyse et classifie, aux fins de la TPS/TVH, 28 exemples d'opérations mises au point par le groupe consultatif technique (GCT) de l'OCDE sur la classification aux fins des traités, et fait le consensus avec le GCT canadien dans 23 cas. Les personnes intéressées devraient examiner de près les catégories et les discussions qui s'y rapportent pour assurer qu'elles sont compatibles avec des interprétations précédentes.

Audrey Diamant

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

PLACEMENTS DE TITRES DISPENSÉS EN ONTARIO

Un nouveau régime ontarien relatif aux placements privés et aux placements dispensés, qui est entré en vigueur le 30 novembre 2001, affecte, entre autres, la classification d'une société privée et les dispenses de prospectus.

Auparavant, les statuts constitutifs des sociétés contenaient habituellement des dispositions – restrictions propres aux sociétés privées – qui leur permettaient de satisfaire aux exigences de la *Loi sur les valeurs mobilières* relativement à la dispense de prospectus et à l'inscription lors de l'émission de titres : p. ex., limitation du nombre d'actionnaires à 50 (excluant les employés actuels et anciens), restriction imposée au transfert des actions de la société et interdiction de lancer une « invitation au public » à souscrire des titres de la société. En Ontario, on considérait en général qu'une société avait le statut de société privée si ses statuts contenaient de telles restrictions, peu importe qu'elle s'y conforme ou non. Lorsque des titres étaient émis dans le public, les restrictions tombaient; une émission pouvait bénéficier de la dispense de prospectus dans le cas de titres de 150 000 \$ ou plus émis en faveur d'un acheteur principal (dispense de placement privé) ou au moyen d'une notice d'offre ne sollicitant pas plus de 50 acheteurs prospectifs pour des ventes à au plus 25 personnes (dispense de capital de démarrage). On a eu recours à ces dispenses pour l'établissement ou le financement de sociétés en démarrage, l'établissement d'entreprises familiales et la mise en œuvre de réorganisations internes. Les dispenses se sont également appliquées à des opérations avec des acheteurs dispensés et avec certaines institutions financières. Toutes ces dispenses ont maintenant disparu.

En vertu de la règle 45-501 de la CVMO, des placements dispensés peuvent maintenant être faits en faveur d'investisseurs agréés (IA) ou, dans certaines conditions, par des sociétés à peu d'actionnaires. Une société est considérée comme ayant peu d'actionnaires si, entre autres, ses titres sont détenus par au plus 35 propriétaires bénéficiaires (en regard de 50 actionnaires, directs ou indirects, précédemment) autres que des personnes qui sont des IA (ou l'étaient au moment de l'acquisition) et certains administrateurs, dirigeants et employés. Le transfert d'actions doit également être restreint – exigeant l'approbation soit des administrateurs, soit des actionnaires (ou l'équivalent s'il ne s'agit pas d'une société par actions) –

dans les actes constitutifs de la société ou dans des ententes avec ses actionnaires. On considère en général que les actes constitutifs comprennent les statuts constitutifs, les règlements et les conventions unanimes d'actionnaires.

Une société par actions, une société de personnes, une fiducie ou une autre entité est généralement considérée comme un propriétaire bénéficiaire, mais une règle de transparence permet d'inclure tout propriétaire bénéficiaire d'une participation ou tout autre bénéficiaire d'une entité créée ou utilisée principalement dans le but d'acquérir ou de détenir des titres de l'émetteur. Les transferts potentiels de la propriété bénéficiaire par le détenteur inscrit doivent également faire l'objet d'un examen; p. ex., une fiducie familiale discrétionnaire peut être constituée pour acheter des titres d'une société à peu d'actionnaires pour plusieurs bénéficiaires potentiels, ou un particulier peut transférer la propriété bénéficiaire (mais non inscrite) de titres à son conjoint et ses deux enfants. Par conséquent, les actes constitutifs doivent limiter le transfert de la propriété enregistrée et bénéficiaire, même si le caractère exécutoire au regard de la propriété bénéficiaire peut causer un problème et si une violation peut être un motif d'action sans invalider le transfert. Les administrateurs, dirigeants, employés ou consultants (anciens et actuels) de l'émetteur et de ses affiliés sont exclus des « 35 » personnes si les titres qu'ils détiennent ont été émis uniquement à titre de rémunération, ou en vertu d'un programme d'encouragement, par l'émetteur ou un affilié.

Une société à peu d'actionnaires qui émet des titres en faveur d'une personne qui n'est pas un IA en vertu de la dispense prévue à l'article 2.1 pour les sociétés à peu d'actionnaires doit être une société à peu d'actionnaires après l'opération; le produit encaissé par l'émetteur ou tout autre émetteur engagé avec lui dans une entreprise commune ne doit pas dépasser 3 M \$; aucun promoteur ne doit avoir agi pour le compte d'un autre émetteur en vertu de la dispense accordée aux sociétés à peu d'actionnaires au cours des 12 mois précédents; et aucun frais de vente ou de promotion ne peut être payé ou engagé sauf pour les services d'une maison de courtage enregistrée. Le seuil de 3 M \$ est un plafond unique.

Les anciennes dispenses au titre d'un placement privé, de capital de démarrage, d'acheteur dispensé et d'institution financière ont été remplacées par une dispense à titre d'IA sans limites du montant de la souscription. Un IA s'entend de 27 catégories de personnes, dont les banques, les sociétés de fiducies et les organismes de bienfaisance enregistrés; les sociétés par actions, les sociétés en commandite, les sociétés de personnes à responsabilité limitée, les fiducies ou les successions présentant un actif net d'au moins 5 M \$ dans leurs derniers états financiers; et les entités dont les participations (directes, indirectes, à titre de fiduciaire ou de bénéficiaire) constituent elles-mêmes des IA. Un particulier est généralement un IA si : 1) il détient à titre de bénéficiaire, seul ou avec son conjoint, des actifs financiers (encaisse, REER non collectifs, valeurs mobilières, assurances) dont la valeur de réalisation globale avant impôts dépasse 1 M \$ (des problèmes d'évaluation importants pourront se poser); 2) il a un revenu net annuel avant impôts de plus de 200 000 \$ (300 000 \$ avec un conjoint) et une attente raisonnable de tel revenu dans

l'année en cours (les placements dans des abris fiscaux pourraient disqualifier certains investisseurs); 3) il est un promoteur de l'émetteur ou d'un affilié; 4) il est le conjoint, le père ou la mère, le grand-père ou la grand-mère ou un enfant d'un dirigeant, d'un administrateur ou d'un promoteur de l'émetteur (frères et sœurs, cousins, neveux et nièces ne sont pas des IA, pas plus que les dirigeants, les administrateurs ou les employés); 5) il fait partie d'un bloc de contrôle. La CVMO peut reconnaître d'autres particuliers comme des IA.

Si une société à peu d'actionnaires doit compter plus de 5 détenteurs de titres à titre de bénéficiaires après une offre à des personnes qui ne sont pas des IA, elle doit produire un document d'information dans la forme prescrite au moins quatre jours avant l'opération. On n'exige pas de notice d'offre (ni de plan d'affaires) mais, si un tel document est fourni, il doit renvoyer au droit d'action en justice prévu dans la loi pour dommages ou résiliation. La CVMO n'a pas précisé comment s'appliquera la politique nationale 48 sur les informations financières prévisionnelles.

Les titres d'une société à peu d'actionnaires peuvent être revendus avec dispense de l'article 2.1 sans que le seuil de 3 M \$ ne soit touché. Par ailleurs, l'acheteur peut être un IA, ou une autre dispense peut s'appliquer, telle que la dispense d'offre publique d'achat (OPA) sur une vente d'entreprise ou sur des titres précédemment émis de sociétés publiques ou de sociétés autres que des sociétés publiques (sociétés privées et sociétés à peu d'actionnaires). Une OPA est une offre d'acquérir des actions faite par une personne de l'Ontario, qui a pour effet de porter la participation de l'offrant à au moins 20 % des titres de la catégorie visée.

Une dispense de prospectus existe pour l'émission de titres jugés raisonnablement nécessaires pour faciliter la constitution ou l'organisation de l'entité émettrice s'ils sont remis pour une contrepartie nominale à au plus cinq personnes ou entités constituantes. Les entités constituantes peuvent représenter un bloc de contrôle et, à ce titre, être des IA et ne pas utiliser du tout le seuil de 3 M \$ des sociétés à peu d'actionnaires. Dans le cadre de réorganisations internes, on peut souvent faire appel à la dispense d'IA ou à la dispense « afférente à une réorganisation de bonne foi » (« *incidental to a good faith reorganization* »), qui vise les titres placés par l'émetteur mais qui ne sont pas de sa propre émission. Les opérations sur des titres précédemment émis dans le cadre d'une réorganisation peuvent être dispensées en vertu de la dispense d'OPA, de la dispense d'IA ou de l'article 2.1

Il n'y a pas de frais de dépôt ou autres pour les opérations en vertu de l'article 2.1 ou sur remise du document d'information, mais des exigences s'appliquent au dépôt si une notice d'offre a été soumise. Les opérations avec des IA en vertu, p. ex., des critères des 5 M \$, du revenu ou de l'actif nécessitent la production d'un formulaire et le paiement de droits (100 \$ ou 0,02 % du produit recueilli en Ontario, selon le plus élevé des deux). Aucuns frais ne s'appliquent aux émissions en faveur d'IA représentant un bloc de contrôle, un promoteur ou une « famille ». Si le formulaire n'est pas produit, la CVMO estime que l'opération est réputée être conclue en vertu de l'article 2.1 et elle y applique le seuil de 3 M \$ prévu pour les sociétés à peu d'actionnaires.

Le régime des sociétés privées, y compris l'interdiction de faire un appel public à l'épargne, continue de s'appliquer dans toutes les autres administrations canadiennes; si des

titres peuvent être émis dans d'autres provinces, la rédaction des actes constitutifs doit en tenir compte. Les modifications visant à tirer avantage des nouvelles règles plus souples de l'Ontario peuvent être reportées jusqu'à une nouvelle émission et, alors, la restriction relative à l'appel public à l'épargne et la limite imposée au nombre d'actionnaires pourront être éliminées. Les restrictions relatives aux transferts devraient continuer de s'appliquer afin de contrôler le nombre des détenteurs de titres et de maintenir le statut de société à peu d'actionnaires.

Jay A. Lefton et Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

RECOURS EN CAS DE VIOLATION DE LA CHARTE

Si ses droits protégés par la Charte sont violés, un contribuable peut demander réparation à la CCI, dans le cadre d'un appel subséquent au civil. Mais il faut apporter une attention particulière à la façon et au moment d'obtenir une ordonnance pour réparation de la CCI dans le cadre d'un appel en matière d'impôt.

La CCI peut entendre une requête préalable au procès pour la détermination d'une question de droit en vertu de l'article 58(1)a) des règles de la CCI. Dans l'arrêt *Jurchison*, la CAF a indiqué que la règle prévoit des mesures de réparation si la détermination peut donner lieu à une utilisation plus efficiente des ressources de la cour ou, selon le libellé de la règle si, « la décision pourrait régler l'instance en totalité ou en partie, abrégé substantiellement l'audience ou résulter en une économie substantielle » ([2001] 3 CTC 33). La cour a conclu que la question de droit doit être soulevée dans l'acte de procédure ou, autrement, dans les faits. La preuve obtenue en violation du droit du contribuable à la protection contre les fouilles, les perquisitions ou les saisies abusives avait été exclue lors du procès criminel, mais la CAF a indiqué qu'une telle preuve pouvait en théorie être admissible lors d'un procès civil. Normalement, c'est le juge de première instance qui peut le mieux se prononcer sur l'admissibilité de la preuve arguée de faux, puisqu'il peut examiner la preuve et la façon dont elle a été obtenue, poser des questions sur la gravité de la violation des droits protégés par la Charte, et évaluer si la preuve était déjà en possession de la Couronne ou aurait été découverte en tout état de cause. La CAF a cité un extrait de l'arrêt *Carma Developers* selon lequel la règle n'est pas destinée à offrir une solution de rechange facilement accessible à un procès pour le règlement de différends complexes et litigieux au sujet des droits et des obligations des parties ((1995), 96 DTC 1803). La violation de droits protégés par la Charte ne justifiait pas d'empêcher la Couronne de procéder à l'interrogatoire préalable : le contribuable pouvait refuser de répondre à toute question qui semblait tirer son origine de la preuve arguée de faux. Plus récemment, dans *Warawa*, l'absence de toute entente quant aux faits entre les parties a entraîné l'échec de la demande d'une ordonnance visant à annuler les cotisations qui, disait-on, reposaient sur une preuve obtenue en violation des droits protégés par la Charte ou, autrement, d'une ordonnance d'exclusion de cette preuve (2000-155(IT)G, 20 décembre 2001).

En vertu de l'article 173 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, si le ministre et le contribuable en conviennent, par écrit, la CCI peut trancher une question de droit, de fait, ou de droit et de fait, portant sur une cotisation ou une détermination, réelles ou projetées. Sur une telle demande, étayée par un énoncé écrit des faits, la CAF, dans *O'Neill Motors*, a conclu que les cotisations devaient être annulées: il était inapproprié et injuste de demander au contribuable d'opposer une défense aux cotisations parce que l'information obtenue en violation des droits protégés par la Charte était essentielle à leur application après la période normale de prescription de trois ans, et de se voir imposer des pénalités ([1998] 3 CTC 385).

Si les requêtes préalables au procès ne sont pas possibles en vertu de l'article 58(1)a des règles ou de l'article 173 de la LIR, une requête pour réparation en vertu de la Charte peut être présentée au juge du procès. Dans *Norwood*, un vérificateur de l'ADRC, qui se trouvait au bureau des comptables du contribuable, avait pénétré dans un bureau privé pour utiliser le téléphone; il avait découvert et avait subrepticement photocopié des notes relatives à l'année faisant l'objet de la vérification ([2001] 1 CTC 299). Le ministre n'avait pas fondé ses cotisations au civil sur cette information obtenue en violation des droits protégés par la Charte. La CAF a conclu que le dommage causé était minime : la réparation appropriée consistait à exclure les notes de la preuve, même si, en pratique, une telle exclusion aurait eu peu d'effet au procès.

Robert McMechan

Avocat, Ottawa

LA TPS COINCÉE À LA FRONTIÈRE?

Lorsqu'un inscrit effectue une fourniture de bien ou de service au Canada à un non-résident non inscrit (NR), fourniture qui n'est pas exportée immédiatement, l'inscrit doit percevoir la TPS; mais, en vertu des règles générales, le NR engagé dans des activités commerciales ne peut récupérer la TPS sous la forme d'un crédit de taxe sur intrants (CTI). Des règles spéciales prévues à l'article 179 de la *Loi sur la taxe d'accise* traitent de la question dans diverses situations, incluant l'exportation directe classique. La complexité de l'article 179 est peut-être décourageante, mais les plus minutieux seront récompensés par l'élimination de la TPS de certaines opérations transfrontalières.

On suppose qu'un fabricant montréalais (M Cie) vend une machine à un grossiste NR à Boston (B Cie) qui n'exploite pas d'entreprise au Canada. B Cie revend la machine à une société de Calgary (C Cie) et demande à M Cie d'expédier la machine directement à C Cie. Selon les règles générales, M Cie doit percevoir la TPS auprès de B Cie, qui ne peut la récupérer directement; un transfert du CTI à C Cie en vertu de l'article 180 est souvent complexe en pratique. Par ailleurs, C Cie peut fournir un certificat d'exportation directe à M Cie pour la libérer de ses obligations de perception et de remise de la TPS; C Cie ne sera tenue de respecter ses obligations en matière de TPS que si elle cesse d'utiliser la machine exclusivement dans le cadre d'activités commerciales.

Les règles sur l'exportation directe s'appliquent également si un inscrit fournit un service commercial au Canada relativement à des marchandises de NR, incluant tout service fourni à l'égard d'un bien meuble corporel (BMC) autre qu'un

service financier ou la fourniture du service d'expédition par le transporteur. Dans l'exemple ci-dessus, si M Cie expédie d'abord la machine à un atelier de Winnipeg (W Cie) pour qu'elle soit modifiée conformément aux exigences de B Cie, M Cie n'a pas à percevoir la TPS si elle reçoit un certificat d'exportation directe de W Cie. Cette dernière n'a pas à percevoir la TPS sur la valeur de son service si elle reçoit un certificat d'exportation directe de C Cie et lui expédie la machine modifiée. Par ailleurs, W Cie n'a pas à percevoir la TPS si elle exporte la machine et que certaines conditions en matière de preuve et autres sont respectées.

Les opérations de cession-bail peuvent également bénéficier des règles sur l'exportation directe, dans la mesure où NR n'exploite pas d'entreprise au Canada. On suppose que SCAN, une société canadienne et un inscrit aux fins de la TPS, est propriétaire d'un avion commercial. Pour générer des capitaux, SCAN vend l'appareil à Ireco, un NR résidant en Irlande, qui n'exploite pas d'entreprise au Canada et qui loue immédiatement l'appareil. Dans la plupart des opérations de ce genre, il y a dispense automatique de la TPS, et SCAN est réputée avoir reçu un certificat d'exportation directe avec les obligations afférentes en matière de TPS.

Blair Nixon et Peter Mitchell

Felesky Flynn LLP, Calgary

IMPÔT AMÉRICAIN SUR LES GARANTIES DE PRÊT

Un «field service advice» (FSA) de l'IRS, publié le 23 novembre 2001, met en lumière la difficulté de déterminer le traitement à accorder aux fins fiscales américaines à la garantie donnée par une société mère étrangère à l'égard d'une dette bancaire de sa filiale américaine. Le FSA aborde la question de la qualification appropriée de tout paiement (intérêts, bénéfices d'entreprise ou autre, selon le cas) fait, au titre de la garantie, par la filiale américaine à sa société mère.

Dans le FSA, une société étrangère située dans un pays ayant signé un traité avec les États-Unis a donné une garantie de bonne exécution en rapport avec la prise en charge par une filiale américaine d'une dette bancaire d'une autre société liée. La filiale américaine a payé à la société mère, pour cette activité, une commission qu'elle a traitée, dans sa déclaration fiscale aux États-Unis, comme une rémunération pour services personnels. Comme les services avaient été fournis à l'extérieur des États-Unis, la société mère a prétendu que la commission était exonérée de l'impôt américain. L'IRS a contesté cette prétention, faisant valoir que la garantie donnée par la société mère couvrait la performance financière de la filiale américaine et non la négociation initiale de l'emprunt bancaire; la commission de garantie avait pour but de dédommager la société mère et, par conséquent, elle ne concernait pas des services selon les principes américains. Elle ne constituait pas non plus des intérêts, ne visant pas l'utilisation de l'argent ou un quelconque délai de paiement. Les paiements constituaient plutôt un «autre» revenu en vertu de l'article 881(a) du Code et ils étaient réputés provenir de source américaine – ils ne respectaient aucune des exceptions prévues à l'article 861(a)(1) du Code – et ils étaient soumis à la retenue d'impôt américain de 30 %. L'IRS a fait valoir qu'il n'y avait pas suffisamment d'information à l'appui de la position du contribuable voulant que les paiements constituent

des «bénéfices d'entreprise» exonérés en vertu du traité. Plusieurs facteurs importants ont été identifiés à cette fin, comme l'étendue et la régularité des garanties consenties par la société mère et la présence de parties non liées parmi ses clients. Le FSA énumère les facteurs à prendre en considération au moment de structurer des opérations financières de manière à en optimiser les résultats en termes d'impôt américain en définissant, p. ex., les commissions de garantie comme des paiements pour services rendus à l'extérieur des États-Unis qui sont déductibles pour une filiale américaine et exonérés d'impôt pour la société mère.

Le FSA ne précise pas si la filiale américaine doit payer à la société mère une commission conformément aux règles américaines générales sur les prix de transfert. Dans des décisions anticipées antérieures, qui portaient sur les garanties relatives à un emprunt initial de la filiale américaine, on a affirmé que la société mère devait être considérée comme fournissant des services pour la filiale américaine et qu'il devait y avoir imputation de charges de pleine concurrence conformément aux règles relatives aux prix de transfert; cependant, si les activités de garantie ne faisaient pas «partie intégrante» des activités commerciales de la société mère, la mesure pertinente était le coût réel engagé par la société mère – dans certains cas, des menues dépenses seulement – et elle ne devait pas nécessairement prendre en compte un facteur de risque. Selon cette analyse, si la société mère n'a pas engagé de coût, aucun paiement ne serait exigé.

Thomas W. Nelson

Hodgson Russ LLP, Buffalo

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Traités

Le 23 janvier 2002, le Canada et l'**Australie** ont signé un protocole prenant effet dans l'année civile suivant celle de la ratification du traité. Le taux de la retenue d'impôt est réduit à 5 % sur les dividendes entre sociétés affiliées, à 10 % sur les intérêts et à zéro sur certaines redevances concernant l'utilisation de logiciels. Un traité avec le **Koweït** a été signé le 28 janvier 2002. La retenue d'impôt est de 5 % sur certains dividendes autres que les dividendes de sociétés de portefeuille et de 15 % sur les autres, et de 10 % sur les intérêts et redevances. Les dispositions relatives aux retenues prennent effet le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le traité entre en vigueur et, pour les autres types d'imposition, les dispositions s'appliqueront à l'égard des années d'imposition commençant à cette date ou après. Les négociations de deux nouveaux traités seront entreprises : l'un avec le **République populaire de Chine**, dans la troisième semaine de mars, et l'autre avec l'**Azerbaïdjan**, dans la deuxième semaine d'avril. Des commentaires peuvent être soumis à la division de la politique fiscale du ministère de Finances (télécopieur (613) 992-4450).

Allemagne

Les sociétés non-résidentes qui transfèrent un établissement stable (ES) situé en Allemagne dans le cadre d'une opération assimilée à une fusion ont droit à un allègement à l'égard de l'impôt sur le revenu des sociétés, dans la mesure où l'Allemagne conserve le droit d'imposer les comptes cachés («hidden reserves») de l'ES. Les actifs allemands qui ne font

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>

pas partie d'un ES ne sont pas admissibles. La nouvelle règle met partiellement en œuvre la nouvelle directive de l'UE sur les fusions transfrontalières de sociétés de l'UE.

Thaïlande

Les productions cinématographiques étrangères sont en voie de représenter une partie importante de l'économie du pays : dans le but de maintenir la compétitivité et d'attirer plus de productions, un nouveau taux d'impôt uniforme de 10 % remplace les taux d'imposition progressifs pour les acteurs étrangers travaillant en Thaïlande.

Barbade

L'OCDE et la Barbade se sont entendus, un mois avant l'échéance du 28 février 2002, pour que la Barbade ne figure plus sur la liste des paradis fiscaux dressée par l'OCDE. La Barbade n'a pas signé de protocole d'entente sur la compétitivité fiscale, la confidentialité des affaires et la souveraineté fiscale, ce qui dénote un assouplissement de la part de l'OCDE dans ses attaques contre les politiques des états souverains. La Barbade a volontairement conclu des ententes d'échange d'informations avec les pays membres de l'OCDE.

Japon

Une nouvelle réforme fiscale favorable aux entreprises permet aux sociétés et à leurs filiales de choisir de payer leurs impôts, séparément ou sur une base consolidée (si l'administration fiscale nationale y consent); une fois le choix effectué, il devient permanent. Un groupe consolidé est composé de la société mère et de ses filiales japonaises détenues à 100 %; l'assiette fiscale correspond au revenu imposable total du groupe. Des dispositions anti-évitement ont été ajoutées au nouveau régime. Pour les deux premières années après le choix, une surtaxe de 2 % permettra de récupérer la perte de recettes fiscales. L'impôt additionnel sur les bénéfices non répartis de sociétés familiales est réduit de 5 %. Les déductions pour frais de représentation d'affaires sont bonifiées pour encourager la consommation. L'exemption de la retenue d'impôt pour les personnes âgées sur certains revenus d'intérêt réalisés sur des actifs financiers atteignant 3,5YM sera graduellement éliminée d'ici à 2006. D'autres réformes sont attendues pour 2003 et après.

Carol Mohammed

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2002, 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.