

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 11, numéro 10, octobre 2003

## ACTIONS DE SEA : PROPOSITIONS DU MINISTÈRE DES FINANCES

Lors du congrès annuel de 2003 de l'Association, Wallace Conway et Brian Mustard du ministère des Finances ont discuté de certaines modifications que l'on envisage d'apporter aux propositions relatives aux sociétés étrangères affiliées (SEA) du 20 décembre 2002.

■ **Cession interne d'actions de SEA qui constituent des biens exclus.** (Paragraphe 93(1.4) à (1.6) de la Loi et paragraphes 5902(7) et 5907(5.1) à (5.3) du Règlement.) Le ministère des Finances craint que la loi actuelle ne permette que des cessions internes d'actions de SEA soient effectuées (le plus souvent de pair avec une vente à un tiers) dans le but d'accroître les montants de surplus et les PBR – on parle de doublement – dans des situations qui seraient contraires à la politique fiscale. Le paragraphe 93(1.4) proposé ne permet pas que les actions de SEA ayant fait l'objet d'une disposition dans le cadre de cessions internes soient réputées être des biens exclus, en convertissant les gains réalisés en gains au titre du REATB. Pour empêcher que l'on procède à des distributions de surplus antérieures à l'acquisition en vue de contourner la proposition, celle-ci sera élargie pour couvrir les gains au titre de PBR négatifs en vertu du paragraphe 40(3). On a jugé exagérément sévère l'obligation de traiter comme des REATB les gains résultant de la perte de la qualité de biens exclus, et le ministère envisage maintenant de permettre que la cession s'effectue en franchise d'impôt (roulement) : le produit pour le cédant serait égal au PBR à moins qu'il ne choisisse de traiter le gain comme un REATB (il ne lui serait pas possible de faire le choix d'une perte). Un tel roulement serait possible même si la SEA cédante ne reçoit que de l'argent. Cette modification est bien accueillie bien qu'elle complique les règles et qu'elle crée un risque de double imposition, compte tenu des conséquences aux niveaux des surplus et de la base de report. À cause des préoccupations au sujet du doublement des surplus, la SEA

cédante n'accroît aucun de ses surplus lors d'une cession traitée comme un roulement. Des complications peuvent surgir lors de distributions si aucune majoration de surplus ne fait contrepois au produit reçu sous-jacent, à la JVM : en l'absence d'une majoration de 50 % du surplus exonéré (SE), la distribution d'un dividende par la SEA cédante peut être faite à même le surplus imposable (SI) ou le surplus antérieur à l'acquisition. Si la SEA cédante verse un dividende en espèces, le PBR pour l'actionnaire de la SEA qui reçoit le dividende peut devenir inférieur à zéro, ce qui donne lieu à un gain en vertu du paragraphe 40(3) qui, à son tour, peut entraîner à nouveau l'application des dispositions du paragraphe 93(1.4). Si les actions de la SEA cédante cessent d'être des biens exclus par suite de la vente de la SEA, le gain pour l'actionnaire de la SEA est un REATB : le paragraphe 93(1.4) modifié n'épargne que les gains sur les actions d'une SEA qui constituent autrement des biens exclus. Il y avait une certaine confusion quant au traitement à accorder aux surplus si le gain en vertu du paragraphe 93(1.4) est un REATB : dans de nombreux cas, les dispositions proposées du Règlement relatives au roulement de surplus (5907(5.1) à (5.3)) pouvaient faire apparaître un REATB sans augmentation correspondante de surplus, une omission qui sera corrigée. Le choix de considérer un gain comme un REATB en vertu du paragraphe 93(1.4) se traduira par des augmentations appropriées du SE et du SI.

Comme les augmentations de surplus dans la SEA cédante sont différées jusqu'à ce que les actions de la SEA transférées soient cédées dans le cadre d'une opération entre personnes sans lien de dépendance, les conséquences en matière de surplus peuvent se matérialiser si la cession interne fait partie d'une cession en deux étapes entre personnes sans lien de dépendance. Quelques problèmes ne sont toujours pas résolus : par exemple, la SEA acheteuse obtient-elle un report du PBR et comment traiter les variations ultérieures de la valeur des actions des SEA transférées?

■ **Modifications possibles des choix du paragraphe 93(1).** Si une SEA qui est cédée a des filiales qui sont également des SEA des SEA du contribuable, on calculera le surplus net maximal admissible au choix en « consolidant » tous les surplus et les déficits, y compris les déficits des niveaux inférieurs. Tout surplus constaté par la SEA cédante en vertu du paragraphe 93(1) sera dépouillé des comptes de surplus des SEA cédées; souhaitons que le contribuable qui fera un choix d'un montant inférieur au maximum pourra répartir les ajustements à son gré. Lorsque le surplus a été ainsi dépouillé en faveur de l'une des SEA cédantes, le PBR des actions de la SEA qui est un actionnaire est majoré en cas de diminution et réduit en cas de recul du déficit. Parallèlement à ces modifications proposées, le ministre des Finances pourrait abandonner le paragraphe 5902(7)

### Dans ce numéro

Actions de SEA : Propositions du ministère des Finances	1
Retenue américaine sur un associé étranger	2
Paiements de non-concurrence et TPS	3
Loin du sommet	3
Dividendes versés dans le cours normal des affaires	4
Table ronde de l'ADRC – Partie 1	5
Table ronde de l'ADRC – Partie 2	6
Contrats de location adossés – Mise à jour	7
Mandataire, mandant ou courtier ?	9
Avis fiscaux aux États-Unis	9
Actualités fiscales étrangères	10

proposé du Règlement, qui limitait l'accès aux surplus de niveau inférieur dans un choix en vertu du paragraphe 93(1) visé par le paragraphe 93(1.4).

Toutes les modifications relatives aux cessions internes décrites ci-dessus s'appliquent aux opérations qui seront conclues après la date de publication de la prochaine version des propositions, qui est prévue d'ici la fin de l'année. Les contribuables pourront choisir d'appliquer les propositions à venir rétroactivement au 20 décembre 2002, et continuer de se prévaloir de l'actuel paragraphe 93(1) pour les cessions externes effectuées entre ce moment et la nouvelle date de publication.

■ **Le paragraphe 5907(5.1) du Règlement s'applique dorénavant aux biens exclus autres que des actions de SEA.** L'obligation que le montant soit « imposable » prévue au paragraphe 5907(5.3) sera abandonnée : la règle de transfert des surplus, en franchise d'impôt, s'applique même si la SEA cédante est assujettie à l'impôt, mais pas dans le cas de cessions effectuées entre personnes sans lien de dépendance ou dans le cours normal des activités de la SEA, quelle que soit la relation entre l'acheteur et le vendeur. Par conséquent, les cessions internes demeurent soumises à cette règle de transfert des surplus, en franchise d'impôt, peu importe que la SEA cédante paie ou non l'impôt sur la cession.

■ **Prêts entre sociétés affiliées (disposition 95(2)a(ii)(D)).** La règle s'applique si une SEA qui contracte un emprunt affecte le produit ainsi obtenu à l'acquisition des actions d'une autre SEA située dans le même pays. Les propositions modifiaient considérablement cette règle et, en raison des préoccupations suscitées par le libellé des modifications, le ministère des Finances indique qu'il pourrait abandonner le critère relatif à la prise en compte des frais d'intérêts dans le calcul de l'impôt à payer du groupe consolidé dans ce pays. Les contribuables sont d'avis que le critère (sous-disposition VI) est inutile et qu'il pose des problèmes pratiques si, par exemple, le groupe a, dans une année, un montant peu élevé de REATB et un montant minime de revenu provenant d'une entreprise exploitée activement. Cependant, compte tenu des préoccupations du ministère concernant les déficits exonérés, la deuxième SEA (l'emprunteur) pourrait avoir à transférer le déficit exonéré découlant des frais d'intérêt à la troisième SEA, la société cible.

■ **Autres modifications à l'étude.** Le ministère des Finances a envisagé d'apporter des modifications aux éléments suivants : 1) le critère des « plus de cinq employés à temps plein » dans la définition d'une entreprise de placement, 2) les activités bancaires selon la définition d'entreprise de placement et 3) les règles sur le nouveau départ ainsi que le fractionnement de certaines propositions relatives à l'article 95 en des choix distincts (disposition 95(2)a(ii)(D)).

Paul Barnicke

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## RETENUE AMÉRICAINE SUR UN ASSOCIÉ ÉTRANGER

De nouveaux règlements proposés modifient les règles relatives à la retenue d'impôt pour les sociétés de personnes ayant des associés non américains qui exercent des activités commerciales ou exploitent une entreprise aux États-Unis. Les règlements complètent des lignes directrices antérieures qui obligent une société de personnes à prélever et à remettre un impôt sur le revenu net se rattachant à une entreprise américaine et pouvant être attribué à des associés étrangers (*Rev. proc.* 89-31, modifiée dans 92-66). Le taux de la retenue est toujours le taux marginal le plus élevé, qui s'établit à 35 % pour les sociétés par actions étrangères et à 38,6 % pour les particuliers. Les règlements proposés s'appliquent aux années d'imposition de la société de personnes qui commencent après la date de publication des règlements définitifs.

Afin de réduire la paperasse, les règlements invitent les contribuables à appliquer l'article 1441 IRC pour déterminer si leurs associés sont des étrangers ou des Américains. Une société de personnes doit obtenir de chaque associé l'un des formulaires suivants : le formulaire W-8BEN, « *Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for US Tax Withholding* » ; le formulaire W-8IMY, « *Certificate of Foreign Intermediary, Flow-Through Entity, or Certain US Branches for United States Tax Withholding* » ; le formulaire W-9, « *Request for Taxpayer Identification Number and Certification* », utilisé si les associés sont des Américains, y compris les étrangers résidant aux États-Unis. Le défaut d'obtenir l'un de ces formulaires fait naître une présomption réfutable de qualité d'étranger, et la retenue est exigée; la société de personnes peut alors fournir des preuves, le cas échéant, qu'elle a eu raison de considérer l'associé comme n'étant pas un étranger.

Les règlements comportent également des règles de calcul du revenu imposable effectivement rattaché (« *effectively connected taxable income* (ECTI) ») attribué aux associés étrangers dans le cadre d'une approche globale. Une société de personnes détermine d'abord l'ECTI – éléments effectivement rattachés de la société de personnes – pouvant être attribué à chaque associé étranger, puis l'ensemble du ECTI attribuable à l'ensemble des associés étrangers. Le montant à retenir est fondé sur l'ECTI global.

Conformément à la *Rev. proc.* 89-31, les règlements appliquent le régime de retenue et de déclaration prévu à l'article 6655 concernant les paiements d'impôt estimatifs des sociétés par actions : une société de personnes doit annualiser l'ECTI ou appliquer une règle d'exonération et effectuer les paiements sur une base trimestrielle. La méthode tient dorénavant compte du caractère saisonnier du revenu d'une société de personnes qui choisit l'annualisation. Une société de personnes qui a recours à l'approche de l'exonération n'est pas tenue de produire le

formulaire 1065, « *US Return of Partnership Income* », ou le formulaire 8804, « *Annual Return for Partnership Withholding Tax* », au moment où elle fait un versement, si ces formulaires sont produits plus tard, au moment prévu.

Depuis l'adoption de l'article 1446 (qui exige la retenue d'un impôt sur les associés étrangers), les praticiens et les contribuables ont fait des commentaires sur la possibilité de retenue excédentaire au titre de l'impôt réel à payer de l'associé étranger pour une année d'imposition. Par exemple, la règle ne tient pas compte des pertes qu'un associé peut subir à l'extérieur de la société de personnes au cours de l'année ni des reports de pertes, la retenue étant fixée aux taux réglementaires maximums qui s'appliquent généralement à un associé étranger ayant un revenu effectivement rattaché. Les règlements proposés ont pour effet d'atténuer le problème de la retenue excédentaire dans le cas de sociétés de personnes à plusieurs niveaux. Par conséquent, si une société de personnes étrangère (de niveau supérieur) est un associé d'une deuxième société de personnes (de niveau inférieur) soumise à la retenue, dans certains cas, lorsque les obligations de documentation sont respectées, la société de niveau inférieur peut ne pas tenir compte de la société de niveau supérieur et évaluer son obligation de retenue fiscale en fonction du statut de ses associés indirects, qui peuvent être des Américains non assujettis à la retenue. Cette règle a pour but d'assurer que l'impôt de retenue payé par la société de personnes correspond plus exactement à l'impôt réel à payer des bénéficiaires réels de l'ECTI. Dans d'autres circonstances, cependant, les associés étrangers doivent quand même produire une déclaration de revenus américaine pour obtenir un remboursement des paiements faits en trop.

*Leslie R. Kellogg*

Hodgson Russ LLP, Buffalo

## PAIEMENTS DE NON-CONCURRENCE ET TPS

Pour analyser le statut d'une fourniture aux fins de la TPS, on doit se demander, entre autres, si la fourniture a été effectuée dans le cadre d'une activité commerciale, quel est le lieu de la fourniture (Canada ou une province harmonisée) et quelle en est la nature (bien ou service). Dans *Manrell*, la CAF a récemment eu à se pencher sur la qualification adéquate d'un paiement de non-concurrence (PNC) aux fins de l'impôt sur le revenu et elle a conclu que l'appelant n'avait pas un droit exclusif de faire une chose que personne d'autre ne pouvait faire, son droit étant un droit général d'exploiter une entreprise, un droit qui appartient à tous et qui, par conséquent n'était pas le bien appartenant à une personne. L'incidence de l'analyse de la TPS par l'ADRC sur les PNC demeure incertaine, à savoir leur qualification ou statut aux fins de la TPS.

Avant *Manrell*, l'ADRC s'était prononcée sur le statut des PNC aux fins de la TPS dans deux décisions anticipées non confidentielles portant sur des actionnaires

(particuliers) qui avaient vendu leur participation dans une société et qui avaient également reçu de l'argent pour accepter de ne pas concurrencer la société pendant une certaine période de temps. Les deux décisions concluaient que même si une clause de non-concurrence est considérée comme une fourniture, elle n'était pas taxable aux fins de la TPS/TVH parce qu'elle n'était pas effectuée par le particulier dans le cadre d'une activité commerciale. Une activité commerciale est définie de façon large pour s'entendre de l'exploitation d'une entreprise par une personne ou de projets à risque et des affaires à caractère commercial. Dans les faits, l'actionnaire qui était un particulier n'avait aucune autre activité commerciale ni avant ni après la vente. L'ADRC a cependant indiqué qu'une clause de non-concurrence peut constituer une fourniture taxable si, par exemple, le PNC a été versé à une société ou à une entreprise à propriétaire unique exerçant déjà une activité commerciale. Malheureusement, aucune des décisions anticipées n'a traité de la question de la qualification des paiements de non-concurrence taxables, un exercice nécessaire pour déterminer tant le lieu de la fourniture que l'application ultime de la taxe dans le contexte d'une vente des actifs d'une entreprise.

Lors d'une récente table ronde de l'ADRC, des représentants de cette dernière ont déclaré que nonobstant l'arrêt *Manrell*, aucune conclusion n'avait encore été arrêtée quant à savoir si la fourniture d'un PNC constitue un bien ou un service aux fins de la TPS/TVH. Ils ont toutefois confirmé verbalement que sa qualification à titre de bien ou de service est sans effet si le PNC est versé à un actionnaire qui est un particulier qui n'est pas autrement engagé dans une activité commerciale, parce qu'un tel paiement continue d'être considéré comme un paiement non taxable.

*Audrey J. Diamant*

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

*[Note de la rédaction : Le 7 octobre 2003, le ministère des Finances a publié un communiqué dans lequel il indique que les sommes au titre d'une clause de non-concurrence reçues ou à recevoir après cette date seront imposables aux fins de l'impôt sur le revenu, à l'exception de celles qui sont reçues avant 2005 en vertu d'un contrat écrit conclu au plus tard à cette date par des parties n'ayant entre elles aucun lien de dépendance.]*

## LOIN DU SOMMET

Lorsque les plaintes concernant les taux d'imposition élevés étaient à leur zénith au début des années 1990, les taux marginaux les plus élevés étaient bien inférieurs à ce qu'ils étaient il y a 30 ans. Les réductions d'impôt opérées de 1995 à 2000 ont fait des taux de l'impôt sur le revenu des particuliers les taux les plus bas jamais vus au Canada depuis la Deuxième Guerre mondiale, mais ce changement

**Taux marginaux les plus élevés combinés  
(fédéral et provincial)**

	Impôt sur le revenu des particuliers, années retenues				
	2003	1994	1993	1983	1973
	<i>en pourcentage</i>				
Terre-Neuve .....	48,64	51,30	51,30	54,40	63,92
Île-du-Prince-Édouard .....	47,37	50,30	50,30	51,85	63,92
Nouvelle-Écosse .....	47,34	53,80	50,30	53,21	65,10
Nouveau-Brunswick .....	46,84	51,40	50,70	53,72	66,51
Québec .....	48,22	52,90	50,50	60,40	63,72
Ontario .....	46,41	53,20	50,70	50,73	61,34
Manitoba .....	46,40	50,40	50,40	56,03	66,98
Saskatchewan .....	44,00	51,90	51,90	53,42	65,80
Alberta .....	39,00	46,10	46,10	47,09	63,92
Colombie-Britannique .....	43,70	54,20	54,20	50,46	61,34
Yukon .....	42,40	46,50	46,50	49,98	61,10
Territoires du					
Nord-Ouest .....	42,05	44,40	44,40	49,98	61,10
Nunavut .....	40,50				
Fédéral .....	29,00	31,30	31,30	34,00	47,00

n'a guère contribué à réduire le fardeau global de l'impôt sur le revenu des particuliers au regard du produit intérieur brut.

Tout juste après l'imposante réforme fiscale de 1971-1972, le taux marginal le plus élevé dans la plupart des provinces s'établissait entre 61 % et 64 %, comme on peut le voir dans le tableau, et il commençait à s'appliquer à un revenu de 60 000 \$. La fourchette des taux d'imposition n'était pas très étendue au pays : le Manitoba avait le taux le plus élevé à près de 67 %, tandis que l'Ontario, la Colombie-Britannique et les Territoires avaient le taux le plus bas, à 61 %. En 1983, les taux les plus élevés avaient diminué, et le seuil avait baissé lui aussi pour se situer à un peu plus de 56 000 \$; le taux le plus élevé était levé au Québec (60,4 %) et le plus bas, en Alberta (47,1 %).

Un certain nombre d'augmentations ont été adoptées entre 1993 et 1994, point récent le plus haut. En 1994, la Colombie-Britannique avait le taux marginal le plus élevé, soit 54,2 %, et les Territoires le plus bas, à 44,4 %. Les taux fédéraux les plus élevés prenaient effet à des revenus d'environ 59 000 \$, mais les surtaxes provinciales s'appliquaient à des niveaux de revenu variant de 30 000 \$ à près de 100 000 \$. Les modifications au cours des huit dernières années ont été très importantes. Cette année, aucun taux marginal supérieur ne dépasse 50 %. Le taux le plus élevé, au Québec, est de 48,2 % sur un revenu imposable supérieur à 54 000 \$; le plus bas, en Alberta, s'établit à 39 % sur un revenu de plus de 103 000 \$.

Il y a 30 ans, les taux d'imposition marginaux les plus élevés étaient généralement acceptés, mais pour des tranches de revenu qui, ajustées pour tenir compte de l'inflation, étaient nettement supérieures à celles d'aujourd'hui. Avec l'évolution du régime fiscal, les barèmes des taux d'imposition se sont aplatis et la fourchette des taux provinciaux s'est élargie. En 1973, les

taux combinés (fédéral et provincial) les plus élevés étaient jusqu'à près de 10 % supérieurs au taux levé par le gouvernement fédéral sur les non-résidents, mais jamais plus bas. En 2003, les taux combinés variaient entre 13 % de plus et 9 % de moins que le taux de référence utilisé par le gouvernement fédéral.

*David B. Perry*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## DIVIDENDES VERSÉS DANS LE COURS NORMAL DES AFFAIRES

Récemment, dans *CanUtilities* (2001-4026, 2001-4030 (IT)G), la CCI a conclu que le paragraphe 55(2) n'avait pas pour effet de transformer des dividendes réputés en produit de disposition pouvant donner lieu au traitement à titre de gain en capital parce qu'ils étaient assujettis à l'impôt de la partie IV. L'exception de la partie IV avait préséance parce que les dividendes versés dans le cours normal des affaires, qui ouvraient droit à un remboursement de l'impôt de la partie IV, ne faisaient pas partie de la même série d'opérations ou d'événements qui avaient donné lieu aux dividendes réputés.

Les opérations avaient facilité la disposition, par les contribuables, des actions d'une société canadienne cotée en bourse : les contribuables, CU et CU Holdings (deux sociétés canadiennes), avaient payé l'impôt remboursable de la partie IV sur les dividendes réputés en vertu du paragraphe 84(3) plutôt que l'impôt substantiel de la partie I sur les gains non matérialisés sur la disposition des actions. Les dividendes réguliers ou versés dans le cours normal des affaires payés dans la même année avaient donné lieu à un remboursement intégral de l'impôt de la partie IV. L'exception de la partie IV à l'application du paragraphe 55(2) exige que le dividende réputé soit assujetti à l'impôt de la partie IV, sauf s'il est remboursé parce que celui qui le reçoit paie un dividende à une société (l'exigence relative aux dividendes de la société) et que le paiement du dividende fait partie de la même série d'opérations et d'événements que celle qui a donné lieu au dividende réputé (l'exigence relative à la série).

La CCI a précisé que l'exigence relative à la série renvoie à celle qui est décrite au début du paragraphe 55(2) – à savoir la série d'opérations ou d'événements dans le cadre de laquelle la société a reçu un dividende imposable, déductible en vertu du paragraphe 112(1). Cette série d'opérations de base visant la réalisation de la disposition ne couvrait pas les dividendes versés dans le cours normal des affaires. Pour rattacher ces dividendes à cette série d'opérations, le paragraphe 248(10) prévoit qu'il doit y avoir une série d'opérations au sens de la *common law* et qu'une opération liée à la série doit être terminée en vue de réaliser la série (*OSFC*, 2001 FCA 260). Ce dernier critère n'avait pas été respecté en ce qui a trait aux dividendes versés dans le cours normal des affaires : leur paiement ne montrait en effet aucune

intention de les rattacher à la série de base pour réaliser un résultat donné.

La CCI a cité l'arrêt *Furniss v. Dawson* ([1984] AC 474, approuvé dans *OSFC*) de la House of Lords d'Angleterre pour déterminer si une opération fait partie d'une série en *common law* et a conclu qu'il ne faisait aucun doute que les dividendes versés dans le cours normal des affaires ne faisaient pas partie de la série d'opérations de base. Cependant, une telle affirmation quant aux dividendes versés dans le cours normal des affaires exigeait un examen plus approfondi. La CCI était convaincue qu'une répartition du capital versé comme événement distinct de la série d'opérations de base tenait compte des dividendes versés dans le cours normal des affaires et que son objet principal était d'éviter un gain en capital et donc d'éliminer l'impôt sur la vente des actions de la société cible. Mais la CCI a finalement conclu que l'utilisation des dividendes versés dans le cours normal des affaires n'avait pas pour effet de les rattacher à la série d'opérations de base en *common law*. Quant à la répartition du CV, la CCI a indiqué ce qui suit :

The paid-up capital of a corporation's shares can be reallocated on amalgamation. I attribute no pejorative connotation to transactions that shift paid-up capital amongst different classes of shares. Shareholders come and go. New shares can be issued and/or cancelled at various times at varying prices. The Act makes no attempt to trace capital accounts to particular shareholders. Shifting paid-up capital accounts is a tax planning tool and there is no reason in a case like this that paid-up capital allocations would not be factored into fine-tuning the amalgamation agreement as a tax planning consideration or if it otherwise helped ensure that the sale to Forest would be approved.

En obiter, la CCI a ajouté que l'exigence relative aux dividendes de la société n'avait pas été respectée parce que les dividendes versés dans le cours normal des affaires l'avaient été tant aux sociétés qu'aux particuliers. Ces derniers avaient fait valoir que les dividendes qui leur avaient été versés tenaient compte du remboursement intégral de l'impôt de la partie IV, même si l'ADRC estimait que les dividendes versés aux sociétés tenaient compte de leur remboursement intégral ou au moins d'une partie de celui-ci.

Marc Ton-That

KPMG LLP, Toronto

## TABLE RONDE DE L'ADRC — PARTIE 1

Plusieurs sujets intéressants les sociétés et d'autres entreprises ont été abordés lors de la table ronde de l'ADRC tenue dans le cadre du congrès annuel de 2003 de l'Association. On y a généralement réaffirmé des positions déjà bien connues. Deux fiscalistes et deux représentants de l'ADRC, Paul Lynch et Daryl Boychuk, constituaient le

panel. Les faits saillants qui suivent sont tirés des notes qui ont été prises lors des présentations orales; le gouvernement publiera les documents officiels en temps opportun.

**Utilisation de pertes au sein d'un groupe.** L'ADRC a confirmé son acceptation de longue date des opérations visant la consolidation des pertes fiscales au sein d'un groupe de sociétés affiliées, dans la mesure où les opérations sont légalement efficaces et conformes aux dispositions de la LIR, et qu'elles ne contreviennent pas aux règles sur la minimisation des pertes comme celles des paragraphes 69(11) et 111(4) à (5.2). La DGAE ne s'appliquera pas.

Une demande de décision anticipée en matière d'impôt pour de telles opérations doit être accompagnée d'un sommaire des pertes et des revenus de toutes les sociétés affiliées, d'un résumé de l'application prévue des pertes à des années précises et de l'assurance que les pertes fiscales ne seront pas régénérées au – delà de la période normale de report prospectif.

Les emprunts intra-journaliers (« *daylight loans* ») pour financer les prêts intersociétés entre une société déficitaire et une société rentable doivent être commercialement raisonnables (voir l'ATR n° 44) : l'importance et l'échéance des emprunts ne peuvent être « ouvertement artificielles », une accusation réfutée plus rapidement lorsque le contribuable obtient une lettre d'engagement de la part de l'institution financière confirmant le montant et les modalités de l'emprunt par la société.

L'ADRC a confirmé qu'elle a fourni des décisions anticipées dans des cas de « participations en amont » (« *upstream shareholding* ») comme dans *CRB Logging* si l'acquéreur a des actifs suffisants autres que des actions de la société cible pour générer le revenu nécessaire au versement de dividendes sur les actions privilégiées en amont.

**Attribution du revenu d'une société de personnes.** L'ADRC a réaffirmé que la rémunération versée à un associé n'est pas déductible du revenu de la société de personnes : un associé est un participant à l'exploitation de l'entreprise et non un employé de celle-ci parce que, légalement, une personne ne peut contracter avec elle-même. De même, l'ADRC indique que, légalement, un associé ne peut consentir un prêt à la société de personnes. L'ADRC ne se conformera donc pas à la décision rendue par la CCI (procédure informelle) dans *Archbold* qui permettait la déduction, par la société, d'un retrait de salaire par un associé qui n'était pas interdit par l'article 24 de la *Loi sur les sociétés en nom collectif* de l'Ontario. L'ADRC a indiqué que le caractère permissif de la loi provinciale sur les sociétés de personnes applicable n'établissait pas la déductibilité aux fins de l'impôt. Quand on lui a demandé s'il y avait des exceptions, l'ADRC a répondu qu'une déduction est généralement possible, par exemple, au titre de la rémunération liée à la prestation de services par un associé mais non pas en sa qualité d'associé et autrement que dans le cadre de l'entreprise

ou des activités de la société de personnes : l'associé doit cesser d'être un associé et il doit exploiter une nouvelle entreprise. Ainsi, dans une décision anticipée de 1997, il a été établi qu'en vertu de l'article 9, une société en commandite admissible pouvait déduire des honoraires de gestion versés à un commandité pour la gestion de la société. Les honoraires n'avaient pas été considérés comme une attribution du revenu de la société (doc. n° 9711923).

En ce qui a trait aux « unités préférentielles » d'une société en commandite (le détenteur a droit à une part préférentielle du bénéfice ou des pertes de la société), en l'absence de tout obstacle à leur émission, l'ADRC peut appliquer la disposition anti-évitement de l'article 103 pour annuler le partage du revenu si des droits différents sont rattachés aux participations dans la société.

**Retenue d'impôt : nouveau prêt.** Dans *General Electric Capital*, la CAF a conclu que des changements apportés à trois des quatre conditions essentielles dont était assortis des billets—montant du principal, taux d'intérêt et échéance—représentaient des modifications substantielles et entraînaient la création de nouveaux titres de créance. L'exception au titre du remboursement du principal dans les cinq ans, prévue au sous-alinéa 212(1)b)(vii), n'était donc plus valable de sorte qu'une retenue d'impôt s'appliquait sur l'intérêt versé à des non-résidents.

Tel qu'il est indiqué dans le bulletin *Impôt sur le revenu — Nouvelles techniques* n° 14 (décembre 1998), si une dette obligataire est renégociée autrement que selon ses conditions initiales, il faut se conformer au droit de l'administration provinciale compétente pour déterminer si la modification des conditions de cette dette constitue une substitution de celle-ci. Dans la plupart des décisions anticipées publiées sur de telles modifications — comme un report de l'intérêt et une modification de la sûreté — on conclut qu'aucune nouvelle dette obligataire n'a été créée. Quand on lui demande comment le passage final de l'alinéa 212(1)b) s'applique aux créances qui prévoient le rajustement du taux d'intérêt sur la base du bénéfice avant intérêts, impôts et amortissement (BAIIA) selon les états financiers, l'ADRC répond que ce passage est très général et pourrait couvrir de tels rajustements, mais elle n'a pu donner aucune réponse précise à cause de l'absence de demande de décision anticipée sur cette question et sur les rajustements de taux sur la base du risque de crédit.

**Revenu payé d'avance.** Le revenu payé d'avance est inclus dans le revenu en vertu de l'alinéa 12(1)a) ou du paragraphe 9(1). Généralement, ce dernier prévoit l'inclusion d'un montant reçu au titre de services non rendus ou de produits non livrés avant la fin de l'exercice, bien qu'une provision en vertu de l'alinéa 20(1)m) puisse être déduite. Le paragraphe 9(1) prévoit généralement que le revenu que tire un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition correspond au bénéfice qu'il en tire, sans déduction de quelque provision connexe. Si les deux dispositions s'appliquent,

l'ADRC permet au contribuable de se prévaloir de la première et de déduire une provision, sauf si les gestes du contribuable ont été posés, en majeure partie, au moment de la réception du montant payé d'avance ou peu de temps après, si rien n'empêche de conserver le paiement reçu d'avance même si les services ou les produits ne sont pas fournis ou si le paragraphe 9(1) donne une image plus juste du revenu.

**Le point sur l'évitement de l'impôt.** L'ADRC a confirmé qu'elle se penchait actuellement sur plusieurs questions relatives à l'évitement de l'impôt, incluant la recherche du traité le plus favorable, le dépouillement de surplus et de dividendes, les biens étrangers dans les régimes de report du revenu, les prêts indirects, les fiducies en faveur du conjoint à l'étranger et les structures de financement dites « *tower financing* ». Dans un autre atelier, Ian MacGregor, sous-procureur général adjoint, ministère de la Justice, a indiqué que les questions suivantes touchant la DGAE étaient actuellement devant les tribunaux : évitement de l'article 80; réduction de l'impôt de la partie I.3; dépouillement de surplus et de dividendes; abus des règles sur les surplus exonérés; non-déduction des frais d'intérêt; utilisation inappropriée de la DPA; achat de pertes de sociétés de personnes; évitement de l'impôt de la partie XIII et recherche du traité le plus favorable. L'ADRC s'inquiète particulièrement de la question de la recherche du traité le plus avantageux — toute opération visant l'établissement de la résidence dans un pays pour tirer parti de ses traités fiscaux — et elle cherchera à refuser les avantages d'un traité sur la base du commentaire de l'article 1 de la convention modèle de l'OCDE et/ou de la DGAE.

*Paul Hickey*

KPMG LLP, Toronto

## TABLE RONDE DE L'ADRC — PARTIE 2

Plusieurs sujets intéressants les particuliers ont été abordés lors de la table ronde de l'ADRC tenue dans le cadre du congrès annuel de 2003 de l'Association. Dans certains cas, l'ADRC a généralement réaffirmé des positions déjà bien connues, mais elle a également annoncé de nouvelles positions administratives. Les faits saillants qui suivent proviennent des notes qui ont été prises lors des présentations orales; les incertitudes qui demeurent devraient être levées à la lumière des documents officiels que le gouvernement publiera en temps opportun.

**Rémunération de l'actionnaire dirigeant.** L'ADRC a confirmé qu'elle ne contestera généralement pas le caractère raisonnable du salaire et des gratifications payées à un actionnaire dirigeant résidant au Canada d'une SPCC et qui participe activement à son exploitation, une politique destinée à fournir une certaine souplesse aux actionnaires dirigeants aux fins de la planification fiscale ainsi qu'une certaine assurance quant aux

conséquences fiscales, et à leur offrir la possibilité de tirer parti de l'intégration. (Voir les discussions de la table ronde des congrès de 2001 et de 1984, page 39:12 et la question 81, à la page 839, respectivement, et « Intégration – Mise à jour », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, août 2003.) L'ADRC considère que certains types de revenu ne sont pas couverts par sa politique générale, par exemple le revenu extraordinaire réalisé sur la vente des actifs de la société; le revenu de placement gagné par une société de portefeuille; les fonds tirés des honoraires de gestion ou les dividendes circulant à l'intérieur d'une structure d'entreprise complexe; et les fonds provenant des activités d'une entreprise antérieures à l'obtention récente, par celle-ci, du statut de SPCC. Les situations qui ne sont pas couvertes par la politique générale seront évaluées sur le fond. Les faits et circonstances particuliers détermineront si le caractère raisonnable du salaire et des gratifications sera contesté en vertu de l'article 67.

**Cotisations sociales et crédits pour impôt étranger.** Pour 2004 et les années suivantes, l'ADRC n'accordera plus de crédit pour impôt étranger (CIE) pour les cotisations sociales versées à des pays étrangers, mais le traité applicable peut expressément prévoir un tel crédit. Conformément à la décision *Yates* (2001 DTC 761) rendue dans le cadre d'une procédure informelle, un impôt est défini comme un prélèvement perçu à des fins publiques; on ne peut donc dire que les cotisations sociales qui finissent par procurer un avantage économique soient perçues à cette fin. L'IT-122R2 devrait être annulé et la publication d'un nouveau document technique décrivant ce changement de politique suivra.

Les cotisations sociales ne sont généralement pas considérées comme un impôt sur le revenu ou les bénéfiques, mais l'ADRC a accepté que les cotisations sociales des États-Unis, de l'Allemagne et de la France le soient aux fins du calcul du CIE du paragraphe 126(1) : un contribuable canadien ayant un revenu de source étrangère peut porter un tel crédit en diminution de l'impôt canadien payé sur ce revenu. Les cotisations sociales américaines (« FICA ») peuvent faire l'objet d'un crédit en vertu de l'article XXIV(2) du traité Canada/États-Unis et, par conséquent, la capacité de crédit n'a pas changé. Les CIE au titre des cotisations sociales de la France et de l'Allemagne à titre d'impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise sont acceptées sur le plan administratif à cause de plusieurs interprétations techniques. L'une des raisons qui expliquent que les cotisations sociales de la France puissent faire l'objet d'un crédit est qu'elles sont semblables aux cotisations sociales américaines et allemandes et qu'elles sont obligatoires.

**Intérêt avant jugement.** L'ADRC a changé sa position administrative de longue date et bien documentée, et elle a indiqué que les intérêts avant jugement liés à l'octroi de dommages-intérêts pour congédiement illégal étaient imposables tout comme les dommages-intérêts eux-mêmes – c'est-à-dire à titre de revenu d'emploi ou d'allocation de

retraite. Les intérêts avant jugement sont classés à ce titre par les tribunaux ou en vertu d'un accord de règlement, et sont payables pour la période de temps entre la naissance de la cause d'action et la réception des dommages-intérêts. Les intérêts après jugement, payables à compter de la date de l'octroi des dommages-intérêts jusqu'à leur réception ont toujours été imposables à titre de revenu d'intérêt. Cette nouvelle politique s'appliquera en 2004, ce qui laisse trois mois aux contribuables pour s'adapter. Les intérêts avant jugement liés aux dommages-intérêts accordés pour préjudice corporel ou décès et les indemnités rétroactives pour accident de travail ne sont toujours pas imposables parce que les dommages-intérêts sous-jacents ne le sont pas.

**Pertes agricoles restreintes.** Dans les récents jugements *Kroeker* et *Taylor* (2002 DTC 7436 et 7596, respectivement), les contribuables occupaient un emploi à temps plein, mais la CAF a conclu que le temps, la main-d'oeuvre et le capital consacrés à la ferme étaient suffisants pour que les pertes agricoles soient entièrement déductibles. L'ADRC a indiqué que son approche était compatible avec celle de la CAF : le revenu agricole du contribuable est comparé à d'autres sources de revenu pour déterminer s'il constitue la principale source de revenu, seul ou combiné au revenu d'emploi. L'ADRC tient compte de trois facteurs : temps consacré, capital investi et rentabilité potentielle de l'exploitation agricole; comme dans *Kroeker* et *Taylor*, le temps consacré et le capital investi prenaient généralement plus d'importance si le contribuable avait déjà exploité une entreprise agricole.

Wayne Tunney  
KPMG LLP, Toronto

## CONTRATS DE LOCATION ADOSSÉS — MISE À JOUR

■ **Voitures de chemin de fer.** Au fil des ans, certains fiscalistes se sont demandés si un bailleur canadien pouvait se prévaloir d'une DPA supplémentaire de 6 % à l'égard d'un contrat de location adossé transfrontalier de voitures de chemin de fer qui provenaient de l'extérieur du Canada et étaient ensuite louées à un preneur étranger. La question était de savoir si les voitures étaient « louées au Canada », comme le prévoit l'alinéa 1101(5)d) du Règlement. Une interprétation technique a confirmé récemment que le preneur n'est pas tenu d'utiliser les voitures de chemin de fer au Canada ni d'être un résident canadien; cependant, le bailleur doit être un contribuable résidant au Canada et il doit déclarer tous ses revenus provenant de la location au Canada, et les voitures de chemin de fer doivent être louées en vertu d'un contrat négocié, signé et administré au Canada en vertu des lois d'une province.

La location transfrontalière de voitures de chemin de fer est intéressante pour les bailleurs canadiens : ce sont des biens exclus en vertu du paragraphe 1100(1.13) du

Règlement et, par conséquent, ils ne sont pas soumis aux règles relatives aux biens de location déterminés (BLD). Ces règles limitent la DPA pour le bailleur, qui doit répartir le paiement de location qu'il reçoit en ses composantes intérêts et capital, et la DPA est limitée au moindre des deux éléments suivants : le capital reçu et la DPA qui pourrait être demandée si le bien loué n'était pas un BLD. Peu importe que les règles relatives aux BLD s'appliquent ou non, la DPA et d'autres déductions peuvent être limitées par la règle du revenu net, à moins que le bailleur canadien ne soit une « société dont la principale entreprise est la location » (paragraphe 1100(16) du Règlement). Les voitures de chemin de fer entrent dans la catégorie 35 et sont amortissables au taux de 7 %; chaque bien de cette nature qui est loué ou utilisé par le contribuable au Canada dans l'année d'imposition est porté dans une catégorie distincte, et une DPA supplémentaire de 6 % s'applique (alinéas 1100(1)z.1a) et 1101(5d)f) du Règlement).

Dans les faits, un bailleur canadien (SCAN) a acheté des voitures de chemin de fer d'un vendeur américain avec lequel il n'avait pas de lien de dépendance (SUS) et il les a louées en vertu d'un bail principal à une société de titrisation résidant au Royaume-Uni (SUK), qui les a sous-louées à son tour à SUS, société avec laquelle elle n'avait pas de lien de dépendance. Le contrat de sous-location a été négocié, signé et administré au Canada en vertu des lois de l'Ontario. SUS a sous-loué les voitures de chemin de fer à la succursale canadienne d'une autre société américaine, qui les a sous-louées à son tour à divers utilisateurs finals canadiens pour usage au Canada et aux États-Unis.

■ **Logiciels.** *CIT Financial* portait sur un contrat de location adossé transfrontalier structuré de la façon habituelle. Plusieurs éléments étaient contestés relativement à une DPA demandée sur un logiciel acquis en 1993, à savoir l'application de la DGAE, la JVM du logiciel et le caractère raisonnable de la DPA demandée en vertu de l'article 67. Le contribuable était Comcorp Financial Services, une des nombreuses sociétés remplacées dans le cadre de la fusion qui a mené à la création de CIT (antérieurement Newcourt Financial). Le logiciel a d'abord été vendu par une aciérie résidant en Nouvelle-Zélande à une société néo-zélandaise sans lien de dépendance (MLL), qui l'a revendu à une société à numéro (SNO) constituée dans le but d'accorder une garantie et qui avait un lien de dépendance avec CIT. SNO a vendu le logiciel à CIT, qui l'a sous-loué et donné sous licence au vendeur initial dans le cadre d'une série d'opérations. Diverses opérations hors bilan ont également eu lieu. Le logiciel était un progiciel unique spécialisé mis au point par le vendeur pour l'exploitation de son aciérie en Nouvelle-Zélande.

La CCI a fait passer la DPA demandée à l'égard de la catégorie 12 d'environ 34,1 M\$ (incluant les frais d'opérations) à 13,1 M\$. On a exigé des parties qu'elles préparent un projet de jugement intégrant les conclusions de la cour. L'analyse que la CCI a faite des preuves relatives aux diverses méthodes d'évaluation utilisées

pour l'évaluation du logiciel présente un intérêt particulier : malheureusement pour le contribuable, une malencontreuse lettre envoyée par un avocat, au nom du vendeur, à l'administration fiscale de Nouvelle-Zélande précisait que les coûts de développement du logiciel s'élevaient à 7,4 M\$ et ce, seulement un mois avant la vente. Après avoir étudié les autres preuves soumises par les évaluateurs, la cour a ajouté un « facteur de dépréciation » de 70 % pour obtenir une valeur d'environ 13,1 M\$. Les fiscalistes pourraient envisager d'étendre leur liste de représentants et de garanties pour s'assurer qu'il n'existe pas de telles informations compromettantes au moment où ils négocient l'acquisition d'actifs de grande valeur.

La cour a également indiqué que l'article 67 n'ajoute pas d'autres critères, étant donné que l'article 69 s'applique à l'achat avec lien de dépendance. On a admis que l'opération constituait une opération d'évitement, mais la DGAE est une arme de dernier recours qui ne doit être utilisée que lorsque les opérations (ou la série d'opérations) se traduisent par une utilisation abusive des dispositions de la Loi ou de la Loi lue dans son ensemble. Le tribunal est d'avis que la DGAE ne modifie ni n'englobe les autres articles de la Loi, pas plus qu'elle ne s'y substitue; l'abus était déjà condamné par l'article 69, et, selon le tribunal, « par conséquent, il n'est pas nécessaire d'avoir recours à l'article 245 qui, d'ailleurs, ne s'applique pas ».

Par le passé, les tribunaux canadiens ont accepté comme définition de la JVM le prix le plus élevé, exprimé en argent, dont conviendraient deux parties compétentes et prudentes n'ayant aucun lien de dépendance, agissant en toute liberté et en pleine connaissance de cause dans un marché de pleine concurrence. Aux États-Unis, les tribunaux la définissent généralement comme le prix en espèces, ou l'équivalent, auquel le bien serait échangé entre un acheteur consentant et un vendeur consentant, tous deux bien informés des faits pertinents et libres de toute contrainte les incitant à acheter ou à vendre. Même si CIT a reconnu qu'elle avait acquis le logiciel auprès de SNO, une société avec laquelle elle avait un lien de dépendance, cette société avait été constituée non pour des motifs fiscaux mais seulement dans le but de fournir des garanties à l'égard des biens loués. CIT a estimé que la JVM était d'environ 33 M\$ à la date d'acquisition : l'opération initiale d'achat et de vente mettait en cause deux personnes sans lien de dépendance – le vendeur initial et une autre personne, MLL – et la détermination du prix avait donné lieu à d'intenses négociations. Seul un très court laps de temps s'était écoulé entre la vente initiale et le moment où le contribuable avait acquis le logiciel auprès de SNO. La lettre apparemment accablante adressée à l'administration fiscale de Nouvelle-Zélande portait sur les coûts de développement du logiciel, qui ne reflétaient pas ou ne limitaient pas nécessairement sa JVM. Ces faits ne semblent pas avoir infléchi la décision de la cour. On ne sait pas encore si la décision sera portée en appel.

■ **Remarques.** L'ADRC a décidé de porter en appel l'arrêt *Canada Trustco* (2002-1155(IT)(G)). (Voir « Crédit-bail transfrontalier », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, juin 2003.)

John Jakolev

Goodman & Carr LLP, Toronto

## MANDATAIRE, MANDANT OU COURTIER ?

La décision rendue par la CCI (procédure informelle) dans *Dick Irwin* illustre la complexité du traitement des mandataires aux fins de la TPS et les écueils potentiels à cet égard. Généralement, une personne qui agit pour son propre compte – un mandant – est tenue de facturer, percevoir et verser la TPS; un mandataire peut être tenu de percevoir la taxe, mais c'est le mandant qui est responsable de la comptabiliser. Il y a cependant d'importantes exceptions.

Richard Irwin était le vice-président de Dick Irwin Group (DIG), un courtier qui revendait des yachts d'occasion. Par l'intermédiaire de DIG, M. Irwin avait accepté de vendre les bateaux des vendeurs; DIG était autorisée à conclure le contrat et à vendre les bateaux à un prix déterminé, et à faire preuve de diligence raisonnable pour trouver des acheteurs, en leur montrant les bateaux et en les faisant monter à bord. Au bas du contrat d'achat et de vente, dans la partie signée par le vendeur, on mentionnait que la commission de DIG était payée au courtier en sa qualité de mandataire du vendeur (« paid to the Broker as my/our agent »).

L'ADRC a estimé que DIG vendait les bateaux à titre de mandataire des propriétaires, qui n'étaient pas tenus de percevoir la TPS sur les ventes, probablement parce que les bateaux n'étaient pas utilisés dans le cadre d'activités commerciales, ou parce qu'ils étaient de petits fournisseurs. Selon l'article 177 de la *Loi sur la taxe d'accise*, dans ces circonstances, une fourniture taxable est réputée exister entre le mandataire et l'acheteur ultime : le mandataire doit facturer la taxe à l'acheteur sur le prix de vente intégral même si le mandant agissant directement ne le ferait pas. L'ADRC a émis un avis de cotisation à DIG pour 106 622,29 \$ de TPS non déclarée, plus la pénalité et les intérêts. DIG était-elle le mandataire des vendeurs? La CCI a conclu, à la lumière des principes de base du mandat, que DIG n'était pas le type de mandataire visé par l'article 177, mais qu'elle était plutôt un courtier, une catégorie plus restrictive de mandat. Citant *Law of Agency* de Fridman, la CCI a fait remarquer que les courtiers sont des mandataires qui n'ont pas la possession des produits ou des titres de propriété, et dont on ne s'attend généralement pas à ce qu'ils effectuent la vente en leur propre nom même s'ils peuvent en négocier les conditions. L'article 177 décrit une personne « qui effectue une fourniture pour le compte du mandant » et non

un courtier. La perception de la taxe par un mandataire selon l'article 177 est parfaitement logique pour un mandataire qui a possession du bien et qui reçoit le paiement en contrepartie de la vente. Il n'est pas logique, selon la cour, pour un courtier comme DIG à qui des conditions fixes n'ont pas été imposées, d'avoir la possession du bien, de recevoir le paiement pour sa vente et de procéder au transfert du titre de propriété. Autrement dit, un courtier n'est pas un mandataire au sens de l'article 177 parce qu'il n'effectue pas de fourniture.

Ce jugement peut sembler logique, mais il ajoute à la complexité du traitement d'un mandataire aux fins de la TPS. La politique fiscale sous-jacente à l'article 177 n'est pas claire. En vertu des anciennes règles, si un mandataire inscrit mais non déclaré vendait des produits pour le compte d'un mandant non inscrit, l'acheteur pouvait avoir considéré le mandataire non déclaré comme le vendeur inscrit qui avait omis de facturer et de percevoir la taxe. L'article 177 visait peut-être à éliminer cette confusion en exigeant que tous les mandataires perçoivent la taxe. *Dick Irwin* ne contredit pas cette politique fiscale putative, parce que le courtier est toujours déclaré, mais il rend un peu plus complexes, pour les contribuables et les praticiens, les situations mettant en cause des courtiers. Il convient également de noter que l'article 177 ne vise que les mandataires qui vendent des biens meubles corporels et qu'il ne s'applique pas à la vente de biens immeubles ou de services. D'autres règles spéciales sont également prévues pour les encanteurs.

Robert G. Kreklewetz

Millar Wyslobicky Kreklewetz LLP, Toronto

## AVIS FISCAUX AUX ÉTATS-UNIS

Même si le Canada et les États-Unis partagent une langue commune, les fiscalistes canadiens qui interviennent dans des opérations transfrontalières avec les États-Unis apprennent rapidement que le libellé des avis fiscaux américains diffère de celui de leurs contreparties canadiennes pour ce qui est de la terminologie utilisée et des attentes qu'ils suscitent. Les fiscalistes canadiens sont souvent appelés à interpréter la force de persuasion associée à un avis américain et ils peuvent être soumis à des pressions plus ou moins fortes pour adopter une terminologie semblable dans la rédaction de l'avis canadien correspondant. Ils doivent apprécier les différences parfois subtiles entre l'emploi de l'indicatif présent (« would » en anglais) ou futur (« will »), de mots tels que « doit » (« should ») ou d'expressions telles que « doit obligatoirement » (« strong should »), « plus probable qu'improbable » (« more likely than not ») et « on pourrait faire valoir » (« arguably »).

Dans un document sur l'éventail des avis juridiques, soumis lors d'une réunion de l'*American Bar Association* l'année dernière, on se demandait si un avocat agit

comme un « devin » ou un preneur de paris lorsqu'il donne un avis juridique consistant essentiellement à prévoir le résultat probable d'un litige. Des avis fiscaux sont demandés pour des opérations tant publiques que privées. Les appels publics à l'épargne et les opérations de réorganisation et de financement sont souvent étayées par des avis juridiques. Un avis fiscal se fonde normalement sur un ensemble de faits et d'hypothèses et une analyse des dispositions de la loi, des modifications proposées, de la jurisprudence et des pratiques administratives connues. Souvent la teneur de l'avis est le résultat d'une négociation entre le conseiller qui le rédige et la personne qui le demande.

Une expression comme « on pourrait faire valoir » indique l'avis le plus faible et on l'utilise lorsque le client demande un conseil pour l'aider à trouver un argument qui lui permettrait de soutenir une position audacieuse : par exemple, un client peut essayer de justifier une déduction ou une opération effectuée avant qu'il vous ait demandé conseil, ou il peut prendre une position contraire à la pratique administrative connue. L'argument doit avoir un fondement juridique. L'expression peut laisser entendre une probabilité de succès se situant entre 5 % et 10 %, ou inférieure à 20 %. Un avis du type « plus probable qu'improbable » signifie une chance de succès de plus de 50 % à la lumière d'une autorité convaincante qui peut comprendre la jurisprudence et des positions administratives; la jurisprudence peut être contradictoire, et il existe un doute significatif. (Au Canada, les clients sont habitués d'obtenir des avis rédigés à l'indicatif présent ou futur ou utilisant le mot « doit », bien qu'ils comportent souvent des mises en garde; les avis du type « plus probable qu'improbable » ne sont pas généralisés.) Une expression du genre « pas libre de tout doute » (« not entirely free from doubt ») pourrait attester d'un avis plus fort que « plus probable qu'improbable ». Un avis utilisant le mot « doit », souvent exprimé dans les placements représentant des abris fiscaux, laisse entendre une chance de succès de 70 % à 80 % et repose sur un argument raisonnable en faveur d'un résultat probable; il suppose un certain degré de certitude, mais une incertitude empêche l'utilisation de l'indicatif présent ou futur. Dans le cas d'avis autres que fiscaux, des avis à l'indicatif ou utilisant le mot « doit » ont la même signification. Un avis utilisant l'expression « doit obligatoirement » (« strong should ») peut représenter une chance de succès de l'ordre de 81 % à 89 %. Un avis à l'indicatif futur offre le niveau de certitude le plus élevé : le texte de loi est clair, ou un jugement d'un tribunal supérieur n'est pas contesté et se fonde sur essentiellement sur les mêmes faits que ceux qui sous-tendent l'avis. Un avis à l'indicatif futur est un avis sans réserve qui laisse entendre une chance de succès de 90 % à 100 %.

*Jack Bernstein*

Aird & Berlis LLP, Toronto

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### Traités

Le traité avec le **Koweït** est entré en vigueur le 26 août 2003 et s'applique rétroactivement après 2002 pour les retenues d'impôt sur les montants payés ou crédités à des non-résidents et, pour les autres impôts, à toute période d'imposition commençant en 2002 ou après. Un traité avec le **Sénégal** est entré en vigueur le 7 octobre 2003 et s'appliquera après 2003 pour les retenues d'impôt et, pour les autres impôts, à toute période d'imposition commençant après 2002.

Un nouveau traité avec **l'Irlande**, qui remplacera entièrement le traité actuel, a été signé le 8 octobre 2003. Le taux de la retenue d'impôt est de 5 % pour les dividendes entre sociétés affiliées, de 15 % pour tous les autres et de 10 % pour les dividendes. Des exemptions sont prévues pour certaines redevances à titre de droits d'auteur et de certains paiements effectués pour l'utilisation de brevets, de logiciels informatiques et d'information ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. Le traité entrera en vigueur, au Canada, à l'égard des retenues d'impôt à partir du 1er janvier de l'année civile suivant celle de l'entrée en vigueur du traité et, à l'égard des autres impôts canadiens, pour toute année d'imposition commençant ce 1er janvier ou après. En Irlande, le traité entrera en vigueur à l'égard de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les gains en capital, pour toute année d'imposition à compter du 1er janvier de l'année civile suivant celle de l'entrée en vigueur du traité, ou après cette date et, à l'égard de l'impôt des sociétés, pour toute année financière commençant le 1er janvier de l'année civile suivant celle de l'entrée en vigueur du traité ou après cette date. Le traité entre en vigueur quand les pays s'informent mutuellement de sa ratification.

### États-Unis

En l'absence d'une méthode officielle d'auto-test et de déclaration par le contribuable d'une entente anticipée en matière de prix de transfert (EAPT) en devises, l'IRS a elle-même effectué le test. Lors d'un récent congrès du TEL, l'IRS a exposé les détails d'une méthode à cette fin – les tests et la déclaration relèveront dorénavant du contribuable – qui devra être communiquée dans son rapport annuel. Le test est fondé sur la comparaison des attributions intersociétés entre apparentés aux opérations de pleine concurrence les plus rapprochées dans le temps. L'EAPT définit quelles devises sont visées. Les différences entre les opérations contrôlées et les opérations de pleine concurrence sont fondées sur un écart-type. L'IRS choisira au hasard 35 jours dans l'année pour tester les opérations.

### OCDE

D'ici la fin 2003 ou le début 2004, le groupe de travail n° 6 du Comité des affaires fiscales publiera de nouveaux principes directeurs sur les options d'achat d'actions, qui mettent l'accent sur les régimes d'options d'achat d'actions

accordées par la société mère à une société étrangère affiliée. Le groupe travaille également à un examen de la méthode du bénéficiaire et des difficultés pratiques que pose son application; de l'attribution de bénéfices à un établissement stable (ES); de l'application des principes directeurs de 1995 en matière de prix de transfert aux modèles d'entreprise du commerce électronique; des opérations de financement transfrontalières; de la capitalisation restreinte; des prêts et emprunts au sein d'un groupe; et d'un projet visant à améliorer le règlement de conflits.

Le Conseil de l'OCDE est en désaccord avec les projets de recommandations en vue de faciliter l'accès aux renseignements bancaires aux fins de l'impôt à cause de l'absence d'un consensus sur la question dans le rapport provisoire de 2003 du Comité des affaires fiscales. Vingt-huit pays membres se sont entendus sur une définition de la fraude fiscale et 26 ont convenu de prendre les mesures appropriées, d'ici le 31 décembre 2005, pour faciliter l'accès aux renseignements bancaires afin de permettre la vérification des impôts à payer.

### Corée du Nord

Un nouveau complexe industriel sera terminé en 2007. Il offrira des possibilités d'investissement sous la forme

Publié mensuellement.

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>

d'avantages fiscaux pour les sociétés. Les entreprises étrangères qui investissent dans ce complexe sont assujetties à un taux d'impôt de 14 % (10 % pour les placements dans l'infrastructure économique et sociale, l'industrie légère et la technologie de pointe) et elles n'ont aucun impôt à payer sur les paiements d'assurance et les gains en capital provenant des dépôts bancaires dans la zone industrielle. Un engagement de 15 ans donnera lieu à une exonération fiscale de 5 ans à partir de la première année rentable et à une réduction d'impôt de 50 % pour 3 années additionnelles. Les encouragements sont conditionnels à un prélèvement de 15 % par la société étrangère sur la masse salariale des employés coréens pour fins de sécurité sociale. Les entreprises étrangères seront assujetties à des impôts et taxes types comme l'impôt foncier, l'impôt sur les opérations financières, les droits successoraux et la taxe de vente.

*Carol Mohammed*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2003, 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; courriel : [mgaughan@ctf.ca](mailto:mgaughan@ctf.ca).

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.