

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 12, numéro 3, mars 2004

### RETENUE D'IMPÔT SUR LES ASSOCIÉS AMÉRICAINS

L'ARC a récemment rendu publique une interprétation technique (IT) sur l'applicabilité du taux réduit de la retenue d'impôt en vertu du traité Canada/É.-U. aux paiements d'intérêt faits à une société de personnes canadienne dont les associés sont deux sociétés américaines (2003-0039051E5).

Selon l'IT, la société de personnes a fait le choix d'être traitée comme une société étrangère aux fins de l'impôt américain, s'assurant ainsi que le revenu d'intérêt qu'elle reçoit n'est pas imposé aux États-Unis tant qu'il n'est pas véritablement distribué aux associés. Aucun des associés n'a d'établissement stable (ES) au Canada aux fins du traité. Aux fins de l'impôt canadien, la société de personnes est considérée comme une société de personnes non-résidente.

La société de personnes a consenti un prêt portant intérêt à une SCAN qui est liée aux associés qui sont des sociétés résidant aux États-Unis. L'IT confirme la position de l'ARC selon laquelle l'intérêt payé par la SCAN à la société de personnes est admissible à la retenue d'impôt de 10 % en vertu du traité (article XI(2)), mais elle indique aussi que cette position est actuellement à l'étude parce qu'elle est incompatible avec le commentaire de la convention modèle de l'OCDE sur les sociétés de personnes. En 2000, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a publié un rapport sur les changements proposés intitulé « L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes ». Le rapport laisse entendre que l'État de la source est tenu d'examiner comment l'État de résidence impose le revenu pour déterminer si les avantages du traité devraient être accordés : si le droit national de chaque État impose le revenu de la société de personnes différemment, alors

le droit pour celle-ci de se prévaloir des avantages du traité doit être réévalué.

L'ARC est au courant de l'existence du rapport de l'OCDE depuis sa publication en 2000 et elle a continué à émettre des décisions anticipées favorables et des IT. Il est donc troublant d'entendre dire que cette position « est à l'étude » : si l'ARC applique les conclusions du rapport aux faits énoncés dans l'IT, les paiements d'intérêt pourraient ne pas être admissibles au taux de 10 % prévu dans le traité. C'est plutôt la retenue d'impôt générale de 25 % de la partie XIII qui pourrait s'appliquer. L'IT indique que les résultats de son « étude » seront annoncés dans un futur numéro de *Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu*. Pour le moment, nous savons que l'ARC a l'intention de maintenir sa position de longue date et d'appliquer le taux réduit de la retenue d'impôt dans les circonstances décrites dans l'IT.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

### OPINIONS ET PRATIQUES FISCALES AUX É.-U.

Le Trésor américain a récemment proposé des changements à la *Circular 230* qui contient les règlements qui régissent la pratique devant l'IRS. Ces changements établissent les meilleures pratiques pour tous les conseillers fiscaux, combinent et modifient les normes applicables à la formulation d'opinions « commercialisables » (« *marketed* ») et d'opinions du type « plus probable qu'improbable » sur les abris fiscaux, révisent les procédures en vue d'assurer la conformité aux normes de pratique, et prévoient la mise en place de comités consultatifs pour l'*Office of Professional Responsibility*. Les propositions visent à rétablir, encourager et maintenir la confiance du public dans l'honnêteté et l'intégrité des professionnels qui fournissent des conseils fiscaux.

■ Tous les conseillers fiscaux doivent appliquer les meilleures pratiques suivantes dans les avis qu'ils donnent verbalement ou par écrit : (1) indiquer au

#### Dans ce numéro

Retenue d'impôt sur les associés américains	1
Opinions et pratiques fiscales aux É.-U.	1
Objectif de l'article XV des traités	2
Fardeau fiscal à l'échelle internationale	3
Accès à l'information	4
La question de 3 milliards de dollars	5
Décision permettant des DPE multiples	7
Sociétés non associées	7
Traités américains : La quote-part des associés	8
Achat et vente successifs d'œuvres d'art	9
Bien immeuble résidentiel aux É.-U.	10
Actualités fiscales étrangères	11

**Note de la rédaction :** Le 12 décembre 2003, l'ADRC est devenue l'Agence du revenu du Canada (ARC), mais tant que le nom ne sera pas modifié par voie législative, l'abréviation ARC n'apparaîtra pas sur les documents légaux ou contractuels. Les douanes relèvent dorénavant de la nouvelle Agence des services frontaliers du Canada (ASFC).

client de façon claire les conditions de la mission ainsi que la forme et la portée du conseil ou de l'aide qui sera fourni; (2) établir les faits pertinents et évaluer le caractère raisonnable de toute hypothèse ou représentation; (3) faire le lien entre la loi applicable, incluant la doctrine judiciaire, et les faits pertinents; (4) formuler une conclusion étayée par la loi et les faits; (5) conseiller le client au sujet de la valeur des conclusions formulées; (6) agir de façon équitable et avec intégrité devant l'IRS. Tous les conseillers fiscaux doivent appliquer les meilleures pratiques et se conformer à certaines exigences dans la formulation d'opinions sur les abris fiscaux et les associés directeurs de la fiscalité doivent également s'assurer que les procédures nécessaires sont en place pour permettre aux conseillers de le faire. La conception de procédures conformes à la réglementation exigera de la créativité si l'on veut répondre aux besoins des clients en temps opportun.

■ Les définitions clés applicables à la formulation d'opinions sur les abris fiscaux sont modifiées. Un abri fiscal s'entend de toute société de personnes ou autre entité ou de tout plan d'investissement ou autre, ou de tout mécanisme ayant principalement pour but d'éviter ou d'éluider tout impôt prévu dans l'IRC. L'évitement fiscal renvoie généralement à une stratégie visant à minimiser l'impôt et comprend une gamme essentiellement illimitée d'opérations personnelles, financières et commerciales. Une opinion sur un abri fiscal est un avis écrit donné par un praticien et qui porte sur l'aspect fiscal de toute question d'impôt fédéral liée à un ou plusieurs éléments rattachés à l'abri fiscal (par exemple, revenu, gain, perte, déduction ou crédit; l'existence ou l'absence d'un transfert imposable de bien; et la valeur du bien), incluant une projection financière, à partir d'hypothèses touchant les aspects fiscaux fédéraux du placement ou la section du document d'offre qui traite des risques fiscaux.

Les exclusions actuelles pour les obligations municipales, les rentes, les fiducies familiales, les « *individual retirement accounts* », les options d'achat d'actions et certaines autres opérations précises sont éliminées. Les avis écrits vont d'une brève réponse envoyée par courriel à la demande d'un client à une lettre d'opinion officielle, ce qui incite les associés directeurs de la fiscalité à élaborer des procédures de conformité pratiques. Le praticien doit déterminer si une opinion est une opinion sur un abri fiscal, qui doit obéir à d'autres exigences en matière de conformité.

Une opinion du type « plus probable qu'improbable » (« *more likely than not* ») sur un abri fiscal contient une conclusion où le praticien est confiant à au moins 50 % qu'une ou plusieurs questions d'impôt fédéral seront réglées en faveur du

contribuable. Une opinion « commercialisable sur un abri fiscal » (« *marketed tax shelter opinion* ») est une opinion dont le praticien sait ou a des raisons de croire qu'elle sera utilisée pour faire la promotion de l'abri fiscal ou le recommander à un ou plusieurs contribuables. Dans l'un ou l'autre type d'opinion, le conseiller doit, entre autres, identifier et évaluer tous les faits pertinents et ne pas se fier à des hypothèses ou représentations factuelles déraisonnables; faire le lien entre la loi applicable et les faits pertinents, et ne pas se fier à des hypothèses, représentations ou conclusions légales déraisonnables; formuler une conclusion, étayée par les faits et la loi, pour chaque question d'impôt fédéral importante; et formuler une conclusion générale au sujet du traitement fiscal fédéral de l'élément ou des éléments de l'abri fiscal et fournir les motifs à l'appui. Si le praticien ne peut formuler une conclusion ou une conclusion générale, l'opinion doit contenir les questions et les motifs qui l'en ont empêché, et il doit effectuer certaines divulgations; les opinions à portée limitée ne sont permises que pour les opinions autres que les opinions « commercialisables ».

■ Le praticien doit divulguer tout mécanisme de compensation ou tout accord de renvoi ou de référence à une personne (autre que le client) quand il fait la promotion ou le marketing d'un abri fiscal ou qu'il le recommande. Dans une opinion « commercialisable », il doit indiquer que l'abri fiscal n'est peut-être pas suffisant pour permettre au contribuable d'éviter les pénalités et que celui-ci devrait demander l'avis de son propre conseiller fiscal. Une opinion à portée limitée doit aussi indiquer que d'autres questions sont susceptibles d'avoir une incidence sur le traitement fiscal de l'abri fiscal en cause. Le praticien qui, dans son opinion, ne réussit pas à atteindre un niveau de confiance d'au moins « plus probable qu'improbable » pour une ou plusieurs questions d'impôt fédéral importantes doit le mentionner et il doit aussi préciser que l'opinion n'a pas été rédigée et ne peut être utilisée par celui qui la reçoit aux fins d'éviter les pénalités correspondantes. L'un des objectifs de la réglementation proposée est d'assurer que le client est parfaitement au courant de la protection qu'une opinion peut lui offrir.

Alice Joseffer

Hodgson Russ LLP, Buffalo

## OBJECTIF DE L'ARTICLE XV DES TRAITÉS

Le revenu d'emploi est généralement imposable dans le pays où les services sont rendus. La majorité des traités signés par le Canada prévoit un allègement fiscal dans le pays hôte si un particulier non-résident ne séjourne pas dans ce pays pendant plus de 183 jours (ou une autre période déterminée) au cours de

l'année d'imposition, si l'employeur-payeur n'est pas un résident de ce pays, et si la rémunération n'est pas assumée par un établissement stable (ES) ou une base fixe de l'employeur dans ce pays. Le commentaire de la convention modèle de l'OCDE précise que l'objectif est « d'éviter l'imposition à la source de travail de courte durée dans la mesure où la rémunération n'est pas admise comme une dépense déductible dans l'État de la source, du fait que l'employeur, n'étant pas résident de cet État et n'y disposant pas d'un établissement stable, n'est pas soumis à l'impôt dans cet État ». Une fois le critère des 183 jours satisfait, la principale question consiste à préciser qui est l'employeur.

Cette exemption a donné lieu à une technique d'évitement fiscal rapidement devenue une pratique abusive que l'on désigne comme la location de main-d'œuvre internationale. Un employeur local qui souhaite embaucher de la main-d'œuvre étrangère pour 183 jours recrute celle-ci par l'entremise d'un intermédiaire établi à l'étranger, qui se présente comme l'employeur, et loue le travailleur à l'employeur local. L'employé semble ainsi être admissible à l'exemption malgré l'imputation de frais à l'employeur local au titre de la charge de la rémunération. Pour réduire ce genre d'abus, l'OCDE a adopté le principe de l'employeur économique ou de la primauté de la substance sur la forme. Pour l'OCDE, il est entendu que l'employeur est la personne qui détient les droits sur le travail réalisé et qui en assume la responsabilité et les risques.

Si le terme « employeur » n'est pas défini dans le traité, le pays où l'emploi est exercé applique son droit national. Au Canada (et dans la plupart des autres pays), le terme n'est pas défini dans la législation. L'administration fiscale doit se tourner vers la jurisprudence, qui examine les circonstances et les faits particuliers ainsi que les conditions d'emploi à la lumière de quatre éléments : 1) le degré de contrôle exercé par l'entreprise, 2) la propriété des outils utilisés pour fournir les services, 3) les possibilités de profit ou de perte, et 4) l'intégration du particulier dans les activités de l'entreprise. Selon la position de l'ARC, un particulier résident étranger qui vient au Canada et y exerce des fonctions pour une SCAN liée à une société étrangère est généralement présumé être un employé de la SCAN si les frais se rapportant aux services du particulier sont assumés directement ou indirectement par la SCAN.

Afin de réduire l'utilisation abusive de l'article XV, un certain nombre de pays ont récemment adopté la notion d'« employeur économique ». Par exemple, le *Australian Taxation Office* a publié une interprétation sur les non-résidents en affectation qui fournissent des services pour une durée limitée en Australie. L'interprétation met l'accent sur la notion

d'« employeur économique », c'est-à-dire la primauté de la substance sur la forme, pour analyser les relations d'emploi pertinentes. L'évaluation porte sur les facteurs suivants : quelle entité assume la responsabilité et les risques pour l'emploi exercé, a le pouvoir de donner des instructions et des directives, et fournit les outils et le matériel nécessaires à l'emploi ainsi que les installations où l'emploi est exercé. Depuis janvier 2004, l'Allemagne a aussi adopté le critère de l'« employeur économique ».

Le projet de document de discussion public sur les enjeux transfrontaliers en matière d'options d'achat d'actions, qui a été publié par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE en juillet 2003, vient aussi étayer l'objectif de l'article XV(2). Le commentaire actuel précise que la phrase « la rémunération n'est pas supportée par un [ES] » signifie que la charge de la rémunération n'est pas déductible dans le calcul du bénéfice de l'ES. Le commentaire proposé précise que la phrase ne laisse pas entendre qu'une rémunération sous forme d'options d'achat d'actions ne peut pas être considérée comme supportée par un ES simplement parce que l'État où celui-ci est situé n'accorde pas la déduction. L'absence de déduction dépend de la nature même du paiement et non du fait que le paiement n'est pas engagé relativement à l'ES. Le critère pertinent consiste à déterminer si une déduction qui pourrait autrement être attribuée à l'égard de cette rémunération pourrait être attribuée à l'ES.

*Albert Baker et Terri Spadorcia*

Deloitte & Touche s.r.l., Montréal

## FARDEAU FISCAL À L'ÉCHELLE INTERNATIONALE

L'Organisation de coopération et de développement économiques publie une revue annuelle des statistiques fiscales des pays membres. La plus récente montre que le fardeau fiscal au Canada diminue plus rapidement que celui de ses principaux partenaires commerciaux membres de l'OCDE.

Le tableau révèle que le total de nos recouvrements d'impôt, généralement définis à l'égard des comptes nationaux, a baissé, passant de 35,6 % du produit intérieur brut en 2000 à 33,5 % en 2002. La moyenne arithmétique simple des ratios dans les pays du G7, en supposant que les ratios de 2002 au Japon et aux États-Unis — qui ne figurent pas dans la publication de l'OCDE — n'ont pas changé par rapport à ceux des années précédentes, est passée de 36,4 % à 35,2 %. Le ratio pour le Canada a été inférieur à celui de tous les autres pays membres du G7, à l'exception des États-Unis et du Japon.

**Total des recettes fiscales en pourcentage du produit intérieur brut, de 2000 à 2002**

	2000	2001	2002 Provisoires
Suède .....	54,0	51,4	50,6
France .....	45,2	45,0	44,2
Italie .....	41,9	42,0	41,1
Royaume-Uni .....	37,2	37,3	35,9
Allemagne .....	37,8	36,8	36,2
Canada .....	35,6	35,1	33,5
États-Unis .....	29,7	28,9	n.d.
Japon .....	27,5	27,3	n.d.
Moyenne du G7 (estimative) ...	36,4	36,1	35,2
Moyenne/OCDE .....	37,1	36,9	n.d.
OCDE/Europe .....	39,6	39,4	39,0

n.d. non disponible

Le ratio du Canada est demeuré inférieur au ratio moyen de tous les membres de l'OCDE, et bien en dessous de la moyenne des membres européens, se classant au 19<sup>e</sup> rang des 30 pays considérés. Il s'est aussi davantage amélioré que le ratio moyen de l'OCDE dans son ensemble. La Suède demeure le pays où les impôts sont les plus élevés, avec des recouvrements d'impôt atteignant 50,6 % du PIB en 2002, en baisse par rapport au ratio de 54,0 % pour 2000.

Les chiffres montrent que le fardeau fiscal du Canada est loin d'être le plus élevé des pays industrialisés, mais il est tout de même bien supérieur à celui des États-Unis, notre partenaire commercial le plus proche et le mieux connu. Notre charge fiscale est nettement inférieure à celle de nos partenaires commerciaux européens, mais, comme pour la comparaison avec les États-Unis, il faut voir ce qu'il est prévu que les impôts doivent financer dans chaque pays. Le niveau des dépenses publiques au Canada dépasse celui aux États-Unis, mais il est inférieur à celui de la plupart des pays européens. De plus, ces comparaisons générales des recouvrements d'impôts masquent le fait que les impôts sur le revenu des particuliers sont beaucoup plus élevés au Canada que dans de nombreux pays membres de l'OCDE.

*David B. Perry*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## ACCÈS À L'INFORMATION

Un conseiller qui représente un contribuable devant la Division des appels de l'ARC ou dans le cadre des procédures informelles de la CCI a peu de moyens pour découvrir les arguments et l'information dont dispose le ministre contre le contribuable. Les pratiques de communication des bureaux de district varient grandement lors de la réception d'un avis

d'opposition ou d'une demande de documents. Les demandes présentées en vertu de la *Loi sur l'accès à l'information* (LAI) sont devenues très utiles dans un nombre de plus en plus grand de situations.

L'article 2 de la LAI prévoit que la loi a pour objet d'élargir l'accès aux documents de l'administration fédérale en consacrant le principe du droit du public à leur communication, que les exceptions nécessaires devraient être précises et limitées, et que les décisions quant à leur communication sont susceptibles de recours indépendants du pouvoir exécutif. L'article 6 prévoit que la demande de communication d'un document se fait par écrit auprès de l'institution fédérale dont relève le document; elle doit être rédigée en des termes suffisamment précis pour permettre à un fonctionnaire expérimenté de l'institution de trouver le document sans problèmes sérieux.

Des formulaires distincts sont prévus pour le dépôt des demandes d'accès à l'information à l'égard des particuliers (demande de renseignements personnels) et d'autres entités ou pour d'autres renseignements généraux (demande d'accès à l'information). Pour les premiers, il n'y a aucun droit à payer, mais dans les deux autres cas, l'institution peut demander le remboursement des frais associés aux heures des employés et des photocopies si la demande vise un grand nombre de documents. Bien que l'ARC fournisse un répertoire des codes de toutes les bases de données dans lesquelles elle recueille les renseignements et les types de renseignements qu'elles contiennent, l'expérience nous apprend que ces types de renseignements changent constamment et que les mêmes renseignements ou d'autres encore sont fournis si la demande ne se limite pas à certains codes de bases de données. Le rapport du vérificateur et les feuilles de travail ne contiennent généralement pas de renseignements comme les dossiers sélectionnés et les communications entre la Division de la validation et exécution de l'ARC et d'autres divisions (y compris Évaluations d'entreprises et Enquêtes spéciales). Ces renseignements sont de toute évidence essentiels à la présentation des arguments ou à l'établissement des stratégies de règlement dans le cadre d'une nouvelle cotisation fondée sur des revenus non déclarés, d'une cotisation de valeur nette, et d'une nouvelle cotisation sur des activités transfrontalières ou sur des questions importantes. Par exemple, dans le cadre d'une opposition portant sur l'application de la retenue d'impôt de l'article 105 du Règlement aux prestations en direct d'artistes exécutants non-résidents, une demande d'accès à l'information a donné lieu à la communication de copies de courriels échangés entre un vérificateur à Vancouver et le Bureau international

des services fiscaux à Ottawa qui révélaient manifestement que le vérificateur avait non seulement mal compris les faits pertinents mais aussi l'application de la loi. Une demande d'accès à l'information peut également permettre de mettre à jour des éléments aussi intéressants que des demandes d'information à des administrations fiscales d'autres pays, faites ou non en vertu d'un traité.

La LAI permet donc à un contribuable d'avoir accès à des renseignements qui l'aideront à contester une cotisation ou une nouvelle cotisation, mais elle contient aussi des exceptions au droit d'accès, par exemple, dans les cas où : un document contient des secrets industriels d'un tiers; des renseignements financiers, commerciaux, scientifiques ou techniques confidentiels sont fournis par un tiers à une institution gouvernementale; la communication peut donner lieu à une perte ou à un gain financier; ou la communication risque vraisemblablement de nuire aux négociations contractuelles ou autres d'un tiers. Il n'est pas rare que de grandes parties des documents communiqués soient censurées ou coupées ou estampillées de manière à indiquer la disposition précise de la LAI en vertu de laquelle l'information ne peut être communiquée. Toute plainte concernant le refus de la divulgation peut être déposée auprès du Commissaire à l'information. Une tierce partie à qui le responsable d'une institution fédérale doit transmettre un avis écrit d'une décision de transmettre ou non un document peut demander une révision devant la Cour fédérale. Par exemple, dans l'arrêt *Canadian Tobacco Manufacturers' Council* (2003 CF 1037), la Cour fédérale a récemment décidé de ne pas accorder une ordonnance forçant le Commissaire à l'information à communiquer certains rapports à la Société canadienne du cancer (SCC) qui avaient été préparés à la demande du Conseil canadien des fabricants des produits du tabac (CCFPT) et remis à l'ARC en toute confidentialité. Les rapports décrivaient l'intention du CCFPT de faire des représentations à l'ARC sur la contrebande du tabac. La SCC avait demandé d'avoir accès à tous les documents envoyés à l'industrie du tabac ou à ses représentants ou reçus de ceux-ci, y compris le CCFPT, « portant sur le marquage/estampillage des emballages des produits du tabac ». Le tribunal a conclu que la décision de refuser l'accès aux documents demandés qui avait été prise au départ par un fonctionnaire de l'ARC n'était pas appropriée; que la demande d'accès avait été interprétée de façon trop restrictive; qu'on n'aurait pas dû refuser la communication des documents en cause au motif qu'ils n'étaient pas pertinents à la demande, et que l'exception invoquée par l'ARC et par le CCFPT ne justifiait pas la confidentialité. Le tribunal

a expliqué que bien qu'une institution gouvernementale ne soit pas tenue d'extraire et de communiquer les documents qui ne sont pas pertinents à une demande d'accès à l'information, un tiers ne peut pas invoquer la « pertinence » comme exception. Le tribunal a précisé que toutes les exceptions au droit d'accès doivent être précises et limitées, et il en a fait une application très stricte.

*Sergio Rodriguez*

Thorsteinssons, Vancouver

## LA QUESTION DE 3 MILLIARDS DE DOLLARS

Les motifs du juge Strayer, qui siégeait alors à la CF, div. 1<sup>ère</sup> inst., dans la cause constitutionnelle *Smith, Kline*, identifient un problème en matière de prix de transfert.

*[I]f this company . . . had been paying the international market price for supplies of this drug rather than a higher price to a related corporation [at a non-negotiated price], its operating profits then would have been almost three times as much. . . . [O]ne could readily speculate that the company would still have been in a profitable position had it decided not to purchase the more expensive drug from its sister subsidiary. [(1985), 24 DLR (4th) 321, aux pp. 370-71.]*

Huit ans plus tard, Revenu Canada avait émis un avis de nouvelle cotisation à la filiale canadienne de SmithKline en vertu du paragraphe 69(2) (maintenant abrogé) et lui avait refusé la déduction d'une somme d'environ 67 millions de dollars pour les années d'imposition 1981 à 1986 au titre de l'achat de cimétidine, l'ingrédient actif qu'elle utilisait dans la fabrication du médicament Tagamet. Un appel logé en 1995 devant la CCI avait marqué le début de huit années de procédures, incluant de nombreuses requêtes interlocutoires et décisions portées en appel sur les nombreuses étapes d'un appel en matière d'impôt, y compris les modifications aux plaidoyers et l'effet du paragraphe 152(9) qui venait alors d'être adopté, la production de documents avant l'interrogatoire (incluant un rapport d'expert produit dans la cause constitutionnelle), la portée de l'interrogatoire préalable et même une procédure d'outrage au tribunal contre le procureur général et l'avocat-conseil de la Couronne. La Cour fédérale avait finalement permis à SmithKline de se désister sur paiement des frais extrajudiciaires (légaux). À la fin de 2003, SmithKline avait finalement réglé les appels devant la CCI : des 67 millions de dollars de déductions en cause pour la

cimétidine, une somme de 51,5 millions de dollars a été refusée en vertu du paragraphe 69(2), et SmithKline a accepté de payer 3,2 millions de dollars à la Couronne pour les frais des témoins-experts et la gestion électronique des documents.

La publication des motifs du juge Cummings de la Cour supérieure de l'Ontario dans *Ford Motor of Canada Ltd. v. Ontario (Municipal Employees Retirement Board)*, [2004] OJ no 191 pose maintenant une question de 3 milliards de dollars. Ce jugement met un terme à un procès de 49 jours sur une opération de privatisation ou d'éviction forcée dans le cadre de laquelle Ford US avait tenté, en 1995, de faire l'acquisition d'environ 6 % des actions de Ford Canada dont elle n'était pas propriétaire. Les actionnaires minoritaires, incluant le *Ontario Municipal Employees' Retirement System (OMERS)* et d'autres, ne s'entendaient pas sur le prix de 185 \$ l'action, faisant valoir qu'ils avaient été illégalement brimés par le régime des prix de transfert intersociétés entre Ford US et Ford Canada de 1965 à 1995. Au procès, la preuve a montré que, tous les ans entre 1977 et 1995, la division canadienne des véhicules (CVD) de Ford Canada, qui vendait des véhicules assemblés à des concessionnaires Ford indépendants au Canada, avait réalisé des pertes, pour un total d'environ 7,5 milliards de dollars. La preuve a aussi révélé que la CVD de Ford Canada était tenue d'accepter les prix établis par Ford US et que les prix et les marges n'étaient pas négociés avec Ford Canada. Ford US avait facturé à la CVD de Ford Canada une somme d'environ 3,586 milliards de dollars au titre des frais d'outillage, d'ingénierie, de lancement et de désuétude pour la période de 1985 à 1995, durant laquelle les ventes de Ford Canada sur le marché canadien s'étaient soldées par une perte accumulée de 2,16 milliards de dollars. Le juge Cumming s'exprime en ces termes :

*No reasonable arm's length entrepreneur would make that investment in intangible assets given the negative return and little prospect of any significant change for the future. . . . Why would the management of any truly independent entity in Ford Canada's position continue to tolerate an inter-corporate pricing arrangement that leaves it with a staggering aggregation of losses carried forward and with the only reasonable expectation for the future being that of continuing mammoth losses? . . . [A]n independent, arm's length party in the position of Ford Canada would have demanded reformulation of the inter-corporate arrangements. . . . [A]t arm's length, Ford Canada would have insisted on negotiating fundamental changes to the inter-*

*corporate pricing system by 1984. . . . [I]t should have been clear by 1984 that there was a serious problem in the transfer pricing system in terms of fairness to Ford Canada and, in particular, to its minority shareholders.*

La preuve montrait également que Ford US avait tiré un bénéfice net d'environ 6,115 milliards de dollars de Ford Canada sur le marché canadien pour la période de 1985 à 1995, alors que Ford Canada inscrivait une perte totale de 709 millions de dollars pour ses installations en Amérique du Nord.

Chacun des experts en prix de transfert de OMERS avait utilisé une méthode différente de détermination des prix de transfert (partage des bénéfices, comparables et rendement de l'investissement) pour calculer la perte de profit de Ford Canada, et chacun avait conclu, de façon indépendante, qu'elle se situait entre 2,6 à 3 milliards de dollars. Le juge Cumming a conclu que la méthode du partage des bénéfices, qui entraînerait l'inclusion d'un montant de 3,036 milliards de dollars dans le revenu de Ford Canada pour la période de 1985 à 1995, permettait non seulement d'obtenir les meilleurs résultats de pleine concurrence mais qu'elle était également plus conforme à la réalité de l'entreprise de Ford.

Le juge Cumming fait également remarquer que l'ARC n'a pas procédé à une vérification complète ou à une évaluation exhaustive du régime des prix de transfert de Ford, mais qu'elle l'a plutôt examiné de façon très globale sans en mettre les fondements en doute. Cependant, le juge Cumming note qu'il ne suffit pas pour un contribuable d'avoir simplement un régime de prix de transfert qui ne sera pas contesté par l'administration fiscale; le régime doit plutôt éviter de traiter injustement les actionnaires minoritaires, ce qui pourrait constituer un abus au sens de la *Loi sur les sociétés par actions*. Les arguments selon lesquels les experts en prix de transfert de OMERS avaient de fait restructuré les opérations intersociétés entre Ford Canada et Ford US ont été rejetés; la cour a conclu que les méthodes appliquées par chacun des experts constituaient une analyse appropriée des prix de transfert.

La décision *Ford* est le jugement le plus fouillé à ce jour au Canada sur les méthodes d'établissement des prix de transfert, et il ouvre la voie à l'émission de nouvelles cotisations par l'ARC, dans la mesure où les années d'imposition 1985 à 1995 de Ford Canada ne sont pas déjà prescrites. Compte tenu des dispositions sur la confidentialité de l'article 241 de la LIR et de la disponibilité du recours à l'autorité compétente prévu dans le traité Canada/É.U., les conséquences fiscales, le cas échéant, de la décision du juge Cumming (qui a été

portée en appel) pourraient bien ne jamais être connues, sauf si elles finissent par être divulguées dans les états financiers. Ce jugement représente néanmoins une « lecture obligatoire » pour tous ceux que la question des prix de transfert intéresse.

*Bob McMechan*  
Avocat, Ottawa

## DÉCISION PERMETTANT DES DPE MULTIPLES

L'ARC a récemment rendu une décision favorable sur la constitution d'une société professionnelle de médecins dont le contrat qui permettait une certaine souplesse dans la planification fiscale (2003-0049893).

Les associés fournissaient leurs services à des hôpitaux en qualité d'entrepreneurs indépendants, utilisaient l'infrastructure des hôpitaux, et étaient rémunérés par la société d'assurance-maladie de la province. Les opérations proposées visaient, notamment, à éliminer la responsabilité solidaire inhérente à la prestation de services professionnels par l'intermédiaire d'une société de personnes.

L'opération proposée comporte la création d'une nouvelle société (NSOC), qui obtient un permis d'exercice de la médecine dans l'administration appropriée. Les actions de la NSOC sont détenues par les anciens associés. Chaque ancien associé constitue et contrôle une société professionnelle contractante (SPC); les actions sans droit de vote peuvent être détenues par des membres de la famille ou d'autres personnes à charge, soit directement par l'intermédiaire d'une fiducie discrétionnaire irrévocable créée pour leur bénéfice, soit par l'intermédiaire d'une société de portefeuille leur appartenant. Chaque ancien associé peut fournir des services médicaux directement à la NSOC en qualité d'entrepreneur indépendant ou les lui fournir par l'intermédiaire de sa SPC. Dans ce dernier cas, la NSOC paie des honoraires à la SPC pour les services fournis. L'ARC a statué que tant et aussi longtemps que l'associé qui fournit les services médicaux à la NSOC par l'intermédiaire d'une SPC ne serait pas, si ce n'était de l'existence de la SPC, un dirigeant ou un employé de la NSOC en ce qui a trait aux services professionnels, alors chacune des SPC n'est pas considérée exploiter une « entreprise de prestation de services personnels », telle qu'elle est définie au paragraphe 125(7). Chaque SPC est donc admissible à demander la déduction accordée aux petites entreprises (DPA) sur les honoraires qu'elle reçoit de la NSOC. La décision prévoit également que, sous réserve des articles 18 et 6 de la Loi, les honoraires payables

par la NSOC à une SPC pour des services professionnels sont déductibles dans le calcul du bénéfice tiré de l'entreprise de la NSOC ou de la perte subie par elle en vertu de l'article 9.

Dans sa décision, l'ARC a affirmé que la DGAE ne s'applique pas, par suite des opérations proposées, dans le but de déterminer de nouveau les conséquences fiscales. Cependant, l'ARC a été incapable de décider que la règle anti-évitement du paragraphe 256(2.1) ne pourrait jamais s'appliquer à la NSOC et à chaque SPC; selon cette règle, deux sociétés ou plus sont réputées être associées s'il est raisonnable de considérer qu'un des principaux motifs de leur existence distincte consiste à réduire les impôts qui seraient payables par ailleurs. Les sociétés qui sont associées (ou qui sont réputées l'être) doivent partager la DPA. L'ARC a affirmé que lorsqu'une entreprise qui était auparavant exploitée comme société de personnes est par la suite exploitée par les anciens associés mais non en leur qualité d'associés, pour des raisons autres que fiscales, le paragraphe 256(2.1) ne s'applique généralement pas; selon les faits présentés dans la décision, la constitution en société des activités de l'entreprise par les associés n'entraînerait pas l'application de ce paragraphe.

*Wayne Tunney*  
KPMG LLP, Toronto

## SOCIÉTÉS NON ASSOCIÉES

La récente décision de la CCI dans *LJP Sales* nous rappelle que la règle anti-évitement du paragraphe 256(2.1), qui peut entraîner le refus de déductions pour petite entreprise (DPE) distinctes, doit être prise en considération lors de la restructuration de sociétés privées et que les impôts sont réduits ou que les CII remboursables sont augmentés (2004 DTC 2007). La CCI a conclu que cette règle ne s'applique pas pour que deux sociétés soient réputées être associées parce qu'il est raisonnable de croire qu'aucun des motifs principaux de leur existence distincte ne concernait la réduction des impôts exigibles par ailleurs, mais que le seul motif principal était de régler un conflit familial.

Mme Passarello exploitait une entreprise par l'intermédiaire d'une société, Jo-Van. La société était détenue à 91 % par Mme Passarello et à 9 % par son conjoint, M. Passarello, qui n'y travaillait qu'à temps partiel. M. Passarello avait déshérité ses deux enfants, mais son épouse, dans son testament, leur laissait tous ses biens. M. Passarello était inquiet parce qu'un montant disproportionné de bénéfices s'accumulait dans Jo-Van, et il souhaitait équilibrer les bénéfices futurs de Jo-Van pour que ses enfants n'héritent pas de

sa part des bénéfices. Suivant les recommandations de son comptable, M. Passarello a constitué LJP Sales, qui avait conclu un contrat de représentation avec Jo-Van en vertu duquel LJP recevait une commission de 5 % des revenus nets générés dans Jo-Van par LJP. M. et Mme Passarello ignoraient tous deux que cet arrangement entraînait des économies d'impôt (le transfert de bénéfices à LJP permettait l'utilisation d'une deuxième DPE).

Selon le Ministre, LJP était réputée être associée à Jo-Van en vertu du paragraphe 256(2.1) parce que l'un des principaux motifs de l'existence distincte des sociétés était la réduction des impôts. La CCI était en désaccord, concluant que le seul motif principal de l'existence de sociétés distinctes était la concrétisation du désir de M. Passarello de déshériter ses enfants et d'éviter un conflit familial qui les déchirait; la réduction de l'impôt n'était pas un motif principal. La cour a analysé plusieurs facteurs, notamment les suivants : l'existence distincte des sociétés avait-elle changé le rôle de M. et de Mme Passarello dans l'entreprise? Jo-Van était-elle proche du plafond des petites entreprises avant que LJP soit constituée en société? Les parties étaient-elles engagées dans d'autres stratégies de planification fiscale? M. Passarello aurait-il pu atteindre ses objectifs par d'autres moyens? Le plan aurait-il été adopté même en l'absence d'un avantage fiscal? La CCI a conclu que le comptable du contribuable n'aurait pas fait son travail pour les Passarello s'il n'avait pas tenu compte de l'impôt, mais la réduction de celui-ci n'était pas un motif principal pour justifier ses recommandations.

*Louis J. Provenzano et Christine Damianidis*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## TRAITÉS AMÉRICAINS : LA QUOTE-PART DES ASSOCIÉS

Le *Rev. rul.* 2004-3 de l'IRS, publié le 29 janvier 2004, prévoit qu'un associé non-résident d'une société de personnes de services est assujéti à l'impôt américain sur sa quote-part des bénéfices de la société dans la mesure où cette quote-part est attribuable à une base fixe américaine en vertu de l'article 14 (professions indépendantes) du traité É.-U./Allemagne et ce, que le non-résident fournisse ou non des services aux États-Unis.

La décision représente un changement d'orientation important par rapport à l'explication technique du modèle de convention américaine de 1996, laquelle concluait qu'un associé non-résident (qui est un particulier) d'une société de personnes de services ayant une base fixe américaine n'est pas imposé sur sa quote-part des bénéfices de la société attribuable à la

base fixe si les services ont été fournis par d'autres associés. Cependant, les explications techniques d'un certain nombre de traités américains entrés en vigueur par la suite précisent que la quote-part peut être imposée dans l'État où les services sont fournis par l'intermédiaire d'une base fixe, par l'associé lui-même, par d'autres associés, ou par les employés qui travaillent avec eux. (Voir, par exemple, les récents traités conclus par les États-Unis avec le Royaume-Uni, la Suisse, l'Irlande, la Thaïlande, l'Afrique du Sud et le Japon.)

Selon les faits de la décision, P, une société de personnes offrant de services et formée en Allemagne, possède un bureau en Allemagne et un autre aux États-Unis; le bureau américain constitue une « base fixe ». Les deux associés de P, A et B, acceptent de diviser les bénéfices de la société à parts égales. A est un étranger non-résident qui réside en Allemagne en vertu du traité É.-U./Allemagne, tandis que B est un résident américain. A fournit des services uniquement au bureau de P en Allemagne, et B fournit des services uniquement au bureau américain. L'IRS a conclu que A est assujéti à l'impôt américain sur sa quote-part des bénéfices de la société de personnes attribuable à une base fixe en vertu de l'article 14 du traité É.-U./Allemagne, nonobstant le fait qu'il ne fournit pas de services aux États-Unis. La décision cite à l'appui l'article 875(1) du Code selon lequel un associé étranger non-résident est considéré exploiter un commerce ou une entreprise aux États-Unis si la société est elle-même considérée exploiter un tel commerce ou une telle entreprise aux États-Unis; selon l'article 871(b), l'associé est imposé sur son revenu imposable qui est effectivement rattaché à l'exploitation du commerce ou de l'entreprise aux États-Unis. La décision fait aussi mention de l'article 894(a)(1) qui prévoit que le Code doit s'appliquer à un contribuable dans le strict respect de toute obligation prévue dans un traité américain à l'égard du contribuable. La décision cite l'arrêt *Donroy* (301 F. 2d 200 (9th Cir. 1962)) où il a été conclu que l'établissement stable américain était attribué aux associés canadiens qui étaient des particuliers. L'affaire *Unger* (936 F. 2d 1316 (DC Cir. 1991)) est citée à l'appui du principe voulant qu'un ES d'une société en commandite est réputé être un ES de ses associés commandités et commanditaires canadiens. En se fondant sur ces arrêts, la décision conclut que la base fixe d'une société est attribuée à chacun de ses associés aux fins de l'application du traité É.-U./Allemagne. Cette conclusion repose aussi sur la prémisse non énoncée selon laquelle la doctrine et la jurisprudence concernant les ES s'appliquent également aux bases fixes.



Ainsi, selon les faits, la décision conclut que l'associé résidant en Allemagne est considéré comme ayant une base fixe régulièrement à sa disposition aux États-Unis. De plus, si la quote-part de A des bénéfices de la société est au moins en partie attribuable à la base fixe américaine de la société, alors cette quote-part est assujettie à l'impôt aux États-Unis, que A ait fourni ou non des services aux États-Unis. Il est important de noter que l'IRS précise de plus que la décision s'applique aux autres traités américains contenant des dispositions semblables ou similaires à l'article 14 du traité É.-U./Allemagne. Le traité Canada/É.-U. contient une règle semblable à cet égard.

*Steve Jackson*

Ernst & Young LLP, Toronto

## ACHAT ET VENTE SUCCESSIFS D'OEUVRES D'ART

Dans *Klotz* (2004 TCC 147), la CCI a refusé les crédits pour dons de bienfaisance demandés pour un don de reproductions à tirage limité fait en 1995 (2003-308(IT)G). M. Klotz était l'un des 660 particuliers ayant acquis un bien meuble déterminé qui avait ensuite fait l'objet d'un don à des collèges et universités visés par règlement. M. Klotz avait fait don de 250 reproductions (qui lui avaient coûté 300 \$ l'unité) et il avait obtenu un reçu pour don de bienfaisance d'environ 250 000 \$ (pour une valeur moyenne de 1 000 \$ par reproduction) étayé par un rapport d'évaluation préparé par un marchand d'oeuvres d'art et un évaluateur. L'indépendance de l'évaluateur était cependant compromise par sa participation, minime, au programme. M. Klotz n'avait jamais vu les reproductions dont il avait fait don, il ne les avait jamais eues en sa possession et n'avait pas eu son mot à dire dans leur choix. Les personnes qui participent à des programmes semblables et qui ont produit un avis d'opposition pour les crédits d'impôt qui leur ont été refusés devraient évaluer si elles peuvent se distinguer de *Klotz* dans les faits.

Selon le paragraphe 46(1), tel qu'il se lisait en 1995, chaque bien à usage personnel (qui inclut les biens meubles déterminés) est réputé avoir un coût et un produit minimums de 1 000 \$ aux fins du calcul du gain en capital. Mais cette règle n'avait aucune incidence sur la valeur d'un don aux fins du crédit d'impôt. (Le budget fédéral de 2000 a instauré le paragraphe 46(5) pour soustraire les achats et ventes successifs d'oeuvres d'art à l'application de la règle des 1 000 \$ pour les biens acquis après le 27 février 2000.) Des reproductions de Klotz, 201 avaient été évaluées à exactement 1 000 \$, 13 à 1 100 \$, 16 à 1 200 \$, 11 à 1 400 \$, 5 à 1 500 \$, et 3 à 1 800 \$.

Selon le tribunal, la conclusion selon laquelle plus de 80 % des reproductions étaient évaluées précisément à 1 000 \$CAN (ce qui, par une extraordinaire coïncidence, est le montant mentionné au paragraphe 46(1)) est, pour dire le moins, douteuse, et il est difficile de croire qu'il n'y a aucune différence dans les multiples reproductions évaluées. Le tribunal n'a pas rejeté l'évaluation effectuée à cause de la participation de l'évaluateur au programme, mais il a mis en doute son choix de la valeur « au détail » plutôt que de la valeur « en gros » pour évaluer les reproductions. Selon l'évaluateur, le marché de gros n'existe, par exemple, que pour la vente de multiples reproductions à des prix qui ne sont pas offerts aux membres du grand public qui ne veulent acheter qu'une seule reproduction. La cour a fait remarquer que même si elle reconnaissait que le marché de détail est le marché approprié, la preuve ne révélait pas qu'il y avait eu vente véritable de reproductions identiques ou semblables sur ce marché. La cour n'a pas appliqué d'escompte en bloc à la valeur au détail comme dans *Putsina* (96 DTC 1594), mais elle a conclu que la meilleure preuve de la valeur des reproductions était le prix qu'avait payé M. Klotz pour en faire l'acquisition à peu près en même temps qu'il avait fait le don. La cour a fait la distinction entre la valeur d'un chef d'oeuvre acheté dans une vente de garage à un prix nominal et l'achat de milliers de reproductions pour en faire don.

Dans des arrangements de don semblables, pour que le bien satisfasse à la définition de bien à usage personnel, les participants sont encouragés à prendre livraison des reproductions au moment de l'achat, à en garder quelques-unes pour usage personnel et à faire ensuite don des autres à l'organisme de bienfaisance. M. Klotz n'a pas suivi cette voie, mais le tribunal a néanmoins conclu que les reproductions étaient des biens à usage personnel. Une des façons, selon le tribunal, d'utiliser un objet est de le donner, peu importe que le don soit motivé par des considérations altruistes, charitables ou fiscales.

Mais les nouvelles ne sont pas que mauvaises pour les contribuables dont les activités semblables sont actuellement à l'étude. La cour n'a pas appliqué les pénalités prévues au paragraphe 163(2) et a conseillé une extrême prudence dans leur application. Le contribuable n'a pas obtenu l'avis d'un évaluateur indépendant et il n'a pas prêté suffisamment attention aux opinions fiscales existantes, mais il s'est néanmoins fié à son conseiller financier, a obtenu ce qui, à sa face même, était une évaluation d'un évaluateur qualifié, et obtenu deux avis juridiques qui, abstraction faite de leur qualité, équivaldraient pour un profane à une bénédiction implicite du programme

par deux grands cabinets d'avocats. Il peut y avoir eu un manque de diligence raisonnable, mais on n'a pas franchi le seuil du comportement répréhensible implicite dans le critère de la faute lourde pour appliquer la pénalité.

*John Jakolev*

Goodman & Carr LLP, Toronto

## BIEN IMMEUBLE RÉSIDENTIEL AUX É.-U.

De nombreux Canadiens sont attirés par la propriété de biens immeubles résidentiels aux É.-U., mais non par l'application possible des droits successoraux américains. Le crédit unifié de 13 000 \$US s'applique également aux Canadiens selon le traité, mais l'avantage correspond au pourcentage de la valeur des actifs aux É.-U. sur celle des actifs mondiaux du particulier, qui est généralement inférieur à 100 %. Diverses techniques de planification fiscale ont été élaborées, notamment la société canadienne à vocation unique (SPC); la co-propriété par les membres de la famille; une fiducie discrétionnaire canadienne; l'emprunt sans recours sur la résidence américaine dans le but de réduire le montant de capital assujetti aux droits successoraux; et une société de personnes canadienne qui peut choisir ou non d'être considérée comme une société étrangère aux fins fiscales américaines. La récente réduction des taux d'impôt américains sur les gains en capital des particuliers peut influencer sur le choix de la structure de propriété. Le présent article porte sur les SPC; les autres structures seront analysées le mois prochain.

Une SPC permettra d'éviter un avantage à l'actionnaire aux fins fiscales canadiennes si les conditions suivantes sont réunies :

- 1) La société est une société canadienne (SCAN) (selon paragraphe 89(1)).
- 2) Le seul objectif de la SCAN est la détention d'un bien immeuble résidentiel pour utilisation personnelle ou pour le bénéfice de l'actionnaire. (L'utilisation gratuite par d'autres membres de la famille peut indiquer la présence d'autres objectifs.)
- 3) Les actions de la SCAN sont détenues par un particulier seul ou avec des personnes liées, autres que des sociétés.
- 4) Les opérations de la SCAN sont uniquement liées à son seul objectif; l'utilisation occasionnelle à des fins de location n'est pas permise.
- 5) L'actionnaire paie toutes les dépenses de fonctionnement du bien mais aucun loyer; la SCAN n'a aucun bénéfice ou perte provenant du bien aux fins fiscales.

- 6) La SCAN acquiert le bien avec des fonds provenant uniquement de l'actionnaire et non de fonds auxquels elle a accès à cause de sa participation dans la société ou de celle d'une personne liée. Un prêt intersociétés ne peut être utilisé. S'il y a plus d'un actionnaire, chacun d'eux fait un apport au capital ou consent un prêt au prorata de sa participation. Les règles d'attribution peuvent s'appliquer si un particulier utilise des fonds d'une personne avec laquelle il a un lien de dépendance; selon le paragraphe 74.4(2), un revenu d'intérêt imposable peut être imputé à l'un des conjoints qui fait un apport de fonds à la SPC détenue à parts égales par les deux conjoints.
- 7) La SCAN doit acquérir le bien dans le cadre d'une opération entièrement imposable, et non par voie de roulement.

L'ARC indique que le montant de tout avantage à l'actionnaire correspond à la JVM de la location du bien moins toute contrepartie payée. Toutefois, il peut être approprié d'appliquer un taux de rendement normal fondé sur les taux visés par règlement sur le plus élevé de la JVM et du coût majoré des frais de fonctionnement, moins la contrepartie payée. (Voir *Youngman* [1990] 2 CTC 10; l'avantage peut être réduit par le montant d'intérêt imputé sur le prêt sans intérêt correspondant consenti par l'actionnaire.) Dans *Fingold* (97 DTC 5449), le contribuable et son frère avaient accès à un condominium situé aux É.-U. appartenant à une société de portefeuille familiale canadienne (SPOR) et non une SPC. Le coût du bien s'établissait à environ 4 millions de dollars et le bien était utilisé par la famille pendant environ 151 jours par année et, pour affaires, pendant une période de 26 à 45 jours par année. Le contribuable avait déclaré une JVM marchande locative de 60 000 \$ par année; la CAF a évalué l'avantage en imputant un intérêt sur le coût, plus les frais de fonctionnement de la SPOR, pour un total de 274 000 \$ en 1988 et de 445 675 \$ en 1989. Toutefois, certains praticiens américains indiquent que l'observation stricte des critères de SPC pourrait permettre à l'IRS d'ignorer la société parce qu'elle est un mandataire de l'actionnaire. Les risques de conséquences fiscales américaines accessoires sont généralement vus comme étant contrôlables. Même si certains arrêts de tribunaux américains précisent que la JVM locative donne lieu à un dividende réputé, de tels dividendes provenant d'une SCAN ne sont pas assujettis à l'impôt aux É.-U. Les tentatives de l'IRS d'imputer un revenu de location à la société n'ont pas eu de succès (voir *Spark's Farm*, 56 TCM 464 (1988)).

Si la SPC dispose de son bien immeuble résidentiel, l'avantage à l'actionnaire n'a plus d'objet. La SCAN est imposable sur tout gain au Canada et aux É.-U.; un crédit pour impôt étranger au Canada peut compenser l'impôt américain. Le taux d'impôt des sociétés américain sur le gain (35 % plus l'impôt des États) est plus élevé que le taux d'impôt des particuliers (15 %); une société de personnes (des particuliers) pourra avoir droit au taux moindre et bénéficiera d'une majoration du coût du bien sous-jacent (plutôt que des actions) au décès de l'actionnaire. (Il est très improbable que le bien sous-jacent soit vendu subséquemment dans le cadre d'une vente d'actions.) La plupart des États lèvent une *franchise tax* sur la SCAN qui peut être très élevée pour les résidences plus dispendieuses. L'ARC précise que le transfert au décès de l'actionnaire (mais non de son vivant) des actions de la SPC et de la dette au conjoint résidant au Canada n'entraîne pas la perte du statut de SPC; il n'y a pas de majoration du coût des actifs sous-jacents.

Certains laissent entendre que l'actionnaire peut maintenir un intérêt bénéficiaire et ne transférer que le titre légal à la SCAN. L'ARC présume que la SPC détient les deux : autrement, l'objet de la constitution d'une SPC est annulé puisque, par exemple, l'IRS ignorera probablement celle-ci et s'en remettra aux associés. Quoi qu'il en soit, pour que la SCAN détienne un bien en fiducie à titre de mandataire de l'actionnaire, il doit y avoir une convention ou une déclaration de fiducie, conclue au moment où le bien a été acquis ou avant, qui énonce clairement l'intention des parties et le niveau de participation de l'actionnaire dans le bien.

*Jack Bernstein*

Aird & Berlis LLP, Toronto

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### Traités

Des négociations débiteront le 19 avril 2004 en vue de la révision du traité avec la **République de Corée**. Le ministère des Finances invite le public à faire part de ses commentaires, suggestions et questions : communiquez avec Parry Athenaios à la Division de la législation fiscale au (613) 992-5864.

### Singapour

Le budget 2004 de Singapour donne priorité au développement économique plutôt qu'à l'équilibre budgétaire : il propose la réduction des taux d'impôt des sociétés, qui passeront de 22 % à 20 % (de 10 % à 5 % pour le producteurs de pétrole) et des exemptions d'impôt pour le revenu de source étrangère et le revenu tiré d'instruments financiers.

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>

Publié mensuellement.

ISSN 1496-4449 (En ligne)

### OCDE

Un porte-parole du Comité consultatif économique et industriel de l'OCDE a indiqué qu'il existait une possibilité raisonnable que la procédure amiable de la convention modèle soit remplacée par un mécanisme d'arbitrage obligatoire afin d'éliminer la double imposition. Les traités devront peut-être être renégociés pour prévoir l'arbitrage obligatoire, mais l'OCDE pourrait demander à ses membres de rendre le processus de l'arbitrage obligatoire accessible et éliminer ainsi la renégociation. L'OCDE espère afficher sur son site Web, d'ici la mi-mars, l'information sur les personnes à contacter pour toutes les autorités compétentes des pays membres de l'OCDE et les détails du processus d'autorité compétente des pays membres.

### République populaire de Chine

Pour améliorer l'administration fiscale et le recouvrement de l'impôt dans les zones spéciales de développement économique, l'administration fiscale s'assurera que les entreprises concernées sont bel et bien enregistrées et qu'elles exercent leurs activités à l'intérieur de la zone, que les nouvelles entreprises ont fait l'objet d'études appropriées avant de bénéficier du traitement préférentiel, et que les avantages suivent les lignes directrices du gouvernement fédéral.

*Carol Mohammed*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2004, 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.