

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 12, numéro 5, mai 2004

## NOUVELLES DU COMITÉ DE LA RGAE

Lors d'une récente rencontre réunissant des fiscalistes, l'ARC a présenté des statistiques nationales à jour sur les renvois à son Comité de la règle générale anti-évitement (RGAE) en date du 30 septembre 2003.

Les tableaux montrent que le comité a recommandé que la RGAE s'applique dans près des deux tiers des cas qui lui ont été soumis. Il semble que quatre sujets – dépouillement du surplus, utilisation des pertes, impôt des grandes sociétés et évitement de l'article 80 – comptent pour plus de la moitié des cas soumis. Un précédent rapport de l'ARC sur les cas soumis au comité, publié en octobre 2002, contenait des informations à jour en date de mars 2002. Depuis ce temps et jusqu'en septembre 2003, le comité a rendu des décisions dans 70 autres cas. Le tableau 1 résume les décisions du comité sur la RGAE à ces dates; le tableau 2 contient la liste des sujets visés pour lesquels l'ARC a estimé que la RGAE pourrait s'appliquer et qu'elle a soumis au comité.

### Rapport de 2004 de la vérificatrice générale.

La vérificatrice générale du Canada (VG) a rendu public un rapport le 30 mars 2004 dans lequel elle déclare que l'ARC n'a pas une approche cohérente et intégrée pour identifier les menaces d'effritement de l'assiette fiscale et assurer ainsi une répartition plus efficace de ses ressources. Au chapitre 5, « Agence du revenu du Canada—Les vérifications des petites et moyennes entreprises », la VG fait rapport de son examen de la stratégie de vérification des petites et moyennes entreprises de l'ARC et constate que l'ARC ne dispose pas de l'information nécessaire pour pouvoir mesurer l'observation.

L'ARC définit les petites et moyennes entreprises comme incluant tous les travailleurs indépendants, les petites et moyennes sociétés, les sociétés de personnes

Tableau 1 Décisions du Comité de la RGAE

	Nombre cumulatif de cas		
	Septembre 2003	Mars 2002	Augmentation sur 18 mois
RGAE recommandée ...	369	335	34
RGAE non recommandée .....	196	168	28
Décisions reportées ...	8	0	8
Total des cas soumis au Comité de la RGAE ...	573	503	70
Pourcentage de cas où la RGAE a été recommandée ...	64.4%	66.6%	

Tableau 2 Sujets soumis

	Nombre de cas	Pourcentage du nombre total de cas
Pertes .....	95	17
Dépouillement du surplus ...	107	19
Évitement de l'article .....	36	6
Évitement de l'IGS (partie I.3) .....	52	9
Structures de financement à l'étranger .....	26	5
Prêts « kiwi » .....	14	2
Gain en capital .....	12	2
Remisage de dettes .....	24	4
Déductibilité des intérêts ...	21	4
Autres (moins de 10 contribuables par sujet) ...	186	32
Total des cas soumis au Comité de la RGAE .....	573	100

et les fiducies, ce qui représente quelque 4,5 millions de contribuables. Selon la VG, il s'agit aussi du secteur où l'on risque le plus de participer à des activités liées à l'économie clandestine et, partant, à l'évasion fiscale. Elle suggère donc plusieurs moyens pour permettre à l'ARC de recueillir plus d'information sur l'inobservation et renforcer sa stratégie de vérification :

### Dans ce numéro

Nouvelles du Comité de la RGAE	1
Rétroactivité des lois fiscales	2
Le vestiaire des joueurs, un ES	3
Statistiques sur la TPS	4
Minimisation des pertes : Combler l'écart	4
Taux prévu par traité	5
Prix de transfert américain et roulement	6
Taux et plafonds de la DPE	7
Partenariats internationaux	8
Pas de recouvrement de remboursement	9
Assurance-vie et gel successoral	10
À la défense des aliments	11
Actualités fiscales étrangères	11

## RÉVISION DU PROCESSUS DE DÉCISIONS

L'ARC est à réviser l'ensemble du processus de décisions. Entre-temps, elle ne se prononcera pas sur l'utilisation des sociétés en commandite à deux niveaux pour recueillir des capitaux destinés à des entreprises existantes lorsque des pertes de ces entreprises sont attribuées aux commanditaires (document n° 2004-0062961R3).

- améliorer le Système de sélection informatisée des vérifications en reliant les déclarations des groupes de contribuables qui fonctionnent avec des liens de dépendance et ajouter de l'information qui permette le calcul de l'impôt à risque des fiducies et des grandes sociétés de personnes;
- envisager plus souvent l'application de pénalités et saisir des informations sur l'effet des pénalités sur le comportement des contribuables;
- établir une stratégie en matière d'observation qui réduise les paiements en trop de TPS/TVH et demander la compétence législative nécessaire pour refuser le remboursement de la TPS/TVH aux inscrits qui sont en retard dans la production de leurs déclarations;
- renforcer le Programme de vérification aléatoire en élaborant un plan pluriannuel de vérification de segments précis de la population et analyser les résultats;
- élaborer un processus rationnel permettant à l'ARC d'affecter les ressources liées à l'observation aux secteurs qui présentent le risque global le plus élevé, p. ex., en attribuant des cotes de complexité aux dossiers des petites et moyennes entreprises et en affectant les ressources de vérification aux bureaux des services fiscaux de manière à refléter les profils de leurs dossiers;
- mieux utiliser les méthodes indirectes de vérification.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

## RÉTROACTIVITÉ DES LOIS FISCALES

Le budget fédéral du 23 mars 2004 comportait une proposition inattendue de modification rétroactive de la DGAE en l'étendant aux opérations qui entraînent un abus dans l'application des dispositions du règlement, des *Règles concernant l'application de l'impôt sur le revenu* (RAIR), et des traités fiscaux internationaux du Canada. Une proposition concomitante touchant la *Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu* vise à préciser que la DGAE peut s'appliquer de façon à entraîner le refus d'avantages découlant d'un traité.

On dit que les propositions visent à assurer une plus grande certitude, ce qui laisse entendre qu'elles reflètent l'intention originale du législateur et que la rétroactivité à l'adoption de la DGAE est donc justifiée. Cependant, la CCI avait conclu, dans l'arrêt *Rousseau-Houle* (2001 DTC 250), de façon claire et sans aucune ambiguïté, que la mention, au paragraphe 245(4), des « dispositions de la présente loi » ne s'appliquait pas au règlement. Un certain nombre de causes portées devant la CCI contestaient l'application de la DGAE aux traités; pour ces contribuables, les modifications

ont immédiatement pour effet de changer les règles en milieu de parcours et ce, de la façon la plus injuste.

La législation fiscale rétroactive à la date de son annonce initiale est courante, tout comme la législation fiscale rétrospective—c.-à.-d. qu'elle influe sur les conséquences fiscales futures d'opérations passées. Cependant, la législation fiscale qui modifie les conséquences fiscales déjà annoncées d'opérations passées est exceptionnelle, et a toujours été controversée parce qu'elle mine l'efficacité de l'appareil judiciaire quand elle est utilisée pour assurer le maintien des recettes fiscales menacées par une décision défavorable des tribunaux. En réponse à un jugement défavorable de la CAF dans *Commission Scolaire des Chênes* (2002 GTC 1053), le budget fédéral de l'an dernier proposait des changements rétroactifs à certaines règles sur la TPS. L'ABC, le Comité mixte sur la fiscalité de l'ABC et de l'ICCA et le *Toronto Board of Trade* ont soumis des mémoires aux ministères des Finances et de la Justice. Le comité mixte a indiqué que la rétroactivité de mesures législatives fiscales préjudiciables aux contribuables est inappropriée pour deux raisons principales : elle mine la règle de droit et la confiance des contribuables dans notre régime d'auto-cotisation, et elle est donnée l'image d'un régime fiscal ni stable ni prévisible, et constitue ainsi un obstacle aux investissements étrangers et locaux au Canada.

Le président de l'ABC a réitéré que le respect fondamental de la règle de droit est au cœur de ce qui constitue notre pays, en particulier en ce qui concerne les questions fiscales à cause de la tension inhérente qui existe entre un gouvernement et ses contribuables, de qui il souhaite tirer le maximum de recettes. Notre régime d'auto-cotisation fait ressortir l'importance du respect de la règle de droit : jusqu'à un certain point, les contribuables doivent être en mesure d'anticiper la loi de façon à déterminer quelles opérations déclarer et comment elles seront imposées. Le respect de la loi est sérieusement compromis quand l'administration fiscale peut procéder à des rajustements rétroactifs pour que la loi lui soit plus favorable.

Le *Toronto Board of Trade* a fait remarquer que l'équité envers le contribuable laisse sous-entendre que la législation fiscale ne doit pas être rétroactive. Des lois stables et prévisibles maintiennent la confiance du contribuable dans le régime et encouragent la conformité; des changements rétroactifs peuvent éroder la volonté des contribuables de soutenir et respecter le régime fiscal. Si le gouvernement peut sans difficulté annuler l'effet de lois mal rédigées ou de conséquences fiscales imprévues par l'utilisation de modifications rétroactives, le contribuable ne peut plus

compter sur le principe de longue date de la certitude fiscale; il ne peut alors pas modifier le cours d'événements passés et se retrouve soudainement sans défense devant la portée des changements rétroactifs.

Le septième rapport du Comité permanent des comptes publics de la Chambre des communes, rendu public en février 1995, recommandait que le gouvernement établisse des critères pour déterminer quand des changements rétroactifs à la législation fiscale sont appropriés. Dans sa réponse de septembre 1995, le ministère des Finances avait indiqué que de tels changements ébranlent la certitude à laquelle les contribuables devraient pouvoir s'attendre du régime fiscal et qu'ils ne devraient être apportés que dans des situations exceptionnelles, s'ils (1) reflètent un interprétation de longue date et bien connue de la loi par l'ARC; (2) reflètent une politique claire selon les dispositions pertinentes, et qui est bien connue et comprise des contribuables; (3) visent à empêcher un avantage inattendu pour certains contribuables; (4) sont nécessaires pour préserver la stabilité de l'assiette des recettes de l'État; ou (5) corrigent des dispositions ambiguës ou inadéquates qui ne sont pas conformes à l'objet de la Loi.

Tandis que le premier critère (l'interprétation de longue date et bien connue de l'ARC) peut justifier une modification favorable aux contribuables qui s'en remettaient à la politique, son utilisation pour étayer la rétroactivité des changements au détriment des contribuables revient à donner à l'ARC un pouvoir de légiférer. Les contribuables devraient donc lire les missives de l'ARC, tels les bulletins d'interprétation et les interprétations techniques, comme si elles possédaient le pouvoir inchoatif de mesures législatives rétroactives qui pourrait découler d'un jugement du tribunal selon lequel la loi se lit autrement. Le deuxième critère (la politique claire et bien connue) ne peut justifier les modifications rétroactives apportées à la DGAE : son application aux avantages découlant des traités n'a jamais été claire, et de nombreux praticiens et professeurs ont conclu que la loi telle qu'elle est rédigée ne s'applique pas ainsi. Pas plus que l'information contenue dans les documents budgétaires ne laisse entendre que les deux critères suivants (empêcher les avantages inattendus et préserver la stabilité des recettes de l'État) justifiaient la proposition; si elle vise à refuser les avantages inattendus à des contribuables précis, la rétroactivité proposée est encore plus inappropriée. Le cinquième critère (la disposition ambiguë et inadéquate non conforme aux objets de la Loi) est vague et pourrait justifier un changement si la loi ne reflète pas ce que le ministère des Finances estime qu'elle doit faire. Une

lecture plus étroite de ce dernier critère le rapproche du deuxième, qui ne s'applique pas à la proposition sur la DGAE. Les fiscalistes s'inquiètent depuis au moins 1983 de l'utilisation accrue de mesures fiscales législatives rétroactives et de l'apathie des contribuables devant cette pratique. L'absence d'uniformité entre la proposition actuelle sur la DGAE et les lignes directrices du ministère des Finances en matière de rétroactivité des lois offre une excellente occasion de revoir la question.

*Debra Gordon*

Thorsteinssons, Vancouver

## LE VESTIAIRE DES JOUEURS, UN ES

Dans l'arrêt *Toronto Blue Jays* (27 avril 2004), la Cour supérieure de l'Ontario a conclu que les vestiaires des joueurs et les salles des entraîneurs dans les stades à l'extérieur de l'Ontario, utilisés lorsque les équipes sportives d'Ontario jouent des parties « à l'extérieur », constituent un lieu fixe d'affaires et, par conséquent, un établissement stable (ES) en vertu de la *Loi sur l'impôt-santé des employeurs* (LISE) de l'Ontario. La définition d'ES dans la LISE ressemble de très près à celle qui est donnée dans la *Loi de l'impôt sur le revenu fédérale*.

L'Ontario n'impose pas un ISE sur la rémunération totale payée par un employeur à ses employés qui se présentent au travail dans un ES de l'employeur à l'extérieur de la province. Les demandeurs – à savoir les Blue Jays de Toronto, les Maple Leafs de Toronto et les Raptors de Toronto – ont fait valoir que la disposition sur l'ES réputé visait la machinerie et l'équipement importants. La cour s'est sentie liée par le jugement de la CSC dans *Sunbeam* ([1963] RCS 45) où le tribunal a précisé que le mot « important » [*substantial*] signifiait important par la taille [et] ne devait s'appliquer qu'à la machinerie et à l'équipement assimilables à ceux qui sont utilisés par les entrepreneurs et les constructeurs. Pour la cour, il était difficile de voir en quoi le nombre de balles, de bâtons, etc. devait avoir un incidence sur le droit à l'exemption.

La cour a cependant estimé que la définition de base d'un ES – un lieu fixe d'affaires – couvrait la situation dans laquelle une équipe joue dans un stade « à l'extérieur » de l'Ontario et occupe un lieu expressément désigné comme vestiaire. Les membres de l'équipe, dont les joueurs, les entraîneurs et d'autres personnes, doivent se rapporter à cet endroit. Un club visiteur a un droit exclusif d'occupation du lieu et il a aussi le droit d'y assurer la sécurité en y interdisant tout accès non autorisé. Les membres du club s'y entraînent, y reçoivent des soins médicaux et

s'y préparent pour les exercices précédant les parties à jouer. Il en va de même pour les entraîneurs. Le même lieu est utilisé chaque fois que l'équipe (ou tout autre club visiteur) joue à cet endroit. La cour est convaincue que l'on peut considérer que chaque équipe exploite une entreprise de concert avec d'autres équipes de la ligue. Chaque équipe dépend d'une autre équipe pour offrir la compétition et toute autre chose nécessaire pour gagner un revenu. Même si un club visiteur ne partage pas les recettes avec l'équipe locale, il exploite néanmoins une entreprise. La définition de base d'un ES aux fins de la LISE s'applique donc si une équipe ontarienne joue dans un endroit qui se trouve « à l'extérieur » : elle a un lieu fixe d'affaires à l'extérieur de l'Ontario. Si on étend la portée de ce jugement, il semble que les équipes non ontariennes qui visitent la province et jouent dans des stades en Ontario pourraient être assujetties à l'ISE. On ne sait pas encore si le ministre portera le jugement en appel, même si on note des indications selon lesquelles la LISE pourrait être modifiée pour annuler la décision.

*Paul Bleiwas et John Jakolev*  
Goodman & Carr LLP, Toronto

## STATISTIQUES SUR LA TPS

La première édition du *Recueil de Statistiques sur la TPS/TVH* vient d'être publiée sur le site Web de l'ARC (<http://www.cra-adrc.gc.ca/F/pub/gp/rc4376>). Le recueil fournit de nouvelles informations sur le nombre et les divers types d'entreprises inscrites pour percevoir la TPS fédérale et la TVH dans les provinces Atlantiques. P. ex., les 37 tableaux du recueil montrent les inscrits classés par province, par bureaux des services fiscaux dans chaque province, et selon la taille et le type d'entreprise, et fournissent des détails sur les taxes perçues et les crédits de taxe sur intrants. La plupart des tableaux couvrent toutes les années depuis l'introduction de la TPS.

Lorsque la TPS est entrée en vigueur, 1,7 million d'entreprises se sont inscrites; en 2000-2001, ce nombre était passé à 2,5 millions. Parmi les entreprises inscrites en 2000-2001, seulement 88 040, ou 3,5 % du total, utilisaient la méthode comptable simplifiée permise pour les petites entreprises. Comme le tableau l'indique, 866 680 inscrits, soit 34,4 %, ont déclaré un chiffre d'affaires total inférieur à 30 000 \$ dans l'exercice. Quelque 726 500 autres entreprises, ou 28,9 %, avaient un chiffre d'affaires annuel se situant entre 30 000 \$ et 200 000 \$. Par conséquent, plus de 60 % de tous les inscrits pouvaient être considérés comme des petites entreprises, mais moins

## Statistiques choisies sur la TPS/TVH, 2000-1

	Nombre d'inscrits	Pourcentage du chiffre d'affaires annuel	
		Moins de 30 000 \$	30 000 \$ à 200 000 \$
Terre-Neuve .....	28 870	43,6	23,3
Île-du-Prince-Édouard .....	11 860	38,6	27,6
Nouvelle-Écosse ...	53 960	37,3	29,2
Nouveau-Brunswick .....	42 000	34,3	32,8
Québec .....	511 610	34,5	31,4
Ontario .....	915 410	31,6	27,9
Manitoba .....	89 520	37,4	30,2
Saskatchewan .....	129 870	42,3	31,2
Alberta .....	347 410	36,1	28,2
Colombie-Britannique .....	368 520	35,1	28,0
Territoires .....	2 600	28,9	21,9
Extérieur du Canada .....	16 650	34,8	12,1
Total .....	2 518 620	34,4	28,9

de 6 % utilisaient la méthode comptable simplifiée pour la comptabilisation de la taxe perçue et des crédits sur intrants.

Le recueil ne montre pas séparément les taxes perçues par le Québec, mais l'importance des chiffres donnés pour cette province indique qu'elles sont comprises. Les chiffres des recettes donnés dans le rapport ne coïncident pas avec ceux qui figurent dans les comptes publics, qui font état de 25,1 milliards de recettes nettes pour 2000-2001, chiffre nettement inférieur à celui de 123,1 milliards cité dans le recueil. Le recueil fait aussi mention des crédits de taxe sur intrants, qui se chiffrent à 116,5 milliards. L'écart reste inexpliqué.

Le recueil est un ajout fort apprécié aux rapports officiels sur le fonctionnement de tous les aspects de notre régime fiscal. Les chiffres nous font voir comment le secteur des petites entreprises s'est adapté à ce qui avait été considéré au départ comme un enchevêtrement de contraintes administratives.

*David B. Perry*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## MINIMISATION DES PERTES : COMBLER L'ÉCART

Le projet de modifications techniques du 27 février 2004 étoffe le projet du 20 décembre 2002 et propose une certaine intégration des dispositions du paragraphe 39(2) et des règles sur la minimisation des pertes du paragraphe 93(2). À l'heure actuelle, les règles sur la minimisation des pertes ont pour effet de réduire la perte sur la cession d'actions d'une société

étrangère affiliée (SEA) du montant des dividendes exonérés cumulatifs reçus de la SEA et ce, même si la perte résulte uniquement des fluctuations de la devise. La situation est accentuée si la SCAN a emprunté les fonds nécessaires à l'investissement dans la SEA dans la même devise et qu'un gain en capital est réalisé sur les fluctuations de cette devise : le refus de la déduction de la perte en capital sur la cession, en vertu du paragraphe 93(2), se conjugue au gain en capital imposable sur l'emprunt en vertu du paragraphe 39(2).

Une lettre de confort rendue publique par le ministère des Finances en 2001 porte sur ce résultat inéquitable. Pour le ministère, le paragraphe 93(2) ne devrait pas s'appliquer de telle sorte que la déduction d'une perte sur la cession d'actions d'une société étrangère affiliée soit refusée si la perte résulte de la fluctuation d'une devise, en particulier si le paragraphe 39(2) s'applique également pour exiger la constatation d'un gain correspondant. Le ministère a indiqué vouloir étudier plus à fond la façon d'identifier les gains et les pertes liés à de telles actions, et envisage de recommander des modifications pour les années d'imposition s'ouvrant après l'annonce, à moins que les contribuables ne demandent, au moyen d'un choix, qu'elles soient appliquées aux années d'imposition 1994 et suivantes. Les dernières modifications techniques maintiennent la perte subie sur la cession des actions de la SEA, mais seulement à concurrence de certains gains en capital connexes calculés en vertu de l'alinéa 39(2)a). Malheureusement, les modifications proposées ne traitent pas des situations dans lesquelles une perte sur la cession résulte uniquement des fluctuations de la devise sans gain en capital correspondant sur un emprunt contracté dans cette devise ou quelque autre opération similaire.

Le ministère des Finances n'a pas donné suite au rapport du 18 septembre 2003 du Comité mixte sur la fiscalité de l'ABC et de l'ICCA qui suggérait que les règles sur la minimisation des pertes soient abrogées ou sérieusement limitées parce que, dans le contexte des SEA, la création d'une perte par le versement d'un dividende sur le surplus antérieur à l'acquisition n'est effectivement pas permise, compte tenu du rajustement du PBR prévu à l'alinéa 92(2)c). Le rapport faisait un rapprochement entre la similitude apparente des règles sur la minimisation des pertes du paragraphe 93(2) et celles du paragraphe 112(3) en constatant que leur effet était assez différent. La règle du paragraphe 112(3) empêche une société de créer artificiellement une perte en versant un dividende supérieur à ses bénéfices non répartis, et donc à même son capital d'apport; une perte en capital est réalisée sur la cession des actions parce que le dividende n'a

pas réduit le PBR des actions pour l'actionnaire d'un montant correspondant. En revanche, un dividende reçu d'une SEA en sus des surplus exonérés et imposables est réputé avoir été versé sur le surplus antérieur à l'acquisition; le PBR des actions de la SEA pour le contribuable est diminué proportionnellement, de même que toute perte en capital sur la vente des actions. Par conséquent, le paragraphe 93(2) se fonde sur la prémisse erronée selon laquelle le versement d'un dividende dans le contexte des SEA peut créer artificiellement une perte en capital comme cela peut se produire, dans le contexte canadien. De plus, l'allégement proposé dans le projet de loi technique est plus restrictif que prévu parce que le gain (autre qu'un gain relatif à un contrat de couverture connexe) en vertu du paragraphe 39(2) doit être réalisé dans la même année que la perte. De plus, si le gain et la perte se matérialisent dans des entités différentes mais liées (comme dans le cas de structures de financement étagées), les propositions actuelles ne prévoient aucun allégement.

Les propositions s'appliquent aux années d'imposition des SEA commençant après le 27 février 2004 à moins que le contribuable ne fasse le choix, dans sa déclaration relative à l'année d'imposition où les modifications proposées recevront la sanction royale, que les modifications soient appliquées à toutes les SEA du contribuable pour toutes les années d'imposition commençant après 1994. Le ministère pourrait juger approprié d'étendre les situations dans lesquelles les propositions exonéreraient les contribuables de l'application des règles sur la minimisation des pertes.

*Albert Baker*

Deloitte & Touche s.r.l., Montréal

## TAUX PRÉVU PAR TRAITÉ

Dans *Meyer* (2004 TCC 199), la CCI a récemment conclu, dans le cadre d'une procédure informelle, que le défaut d'invoquer la protection en vertu du traité empêchait un résident canadien d'avoir droit à un crédit pour impôt étranger (CIE) pour des montants qu'il n'avait pas l'obligation de payer. De tels paiements représentent un don au gouvernement étranger plutôt qu'un impôt.

M. Meyer, qui détenait les citoyennetés américaine et canadienne, avait reçu un revenu de pension et un revenu d'emploi américains, mais il était un résident canadien aux fins de l'impôt. Dans sa déclaration de revenus canadienne de 2001, il avait demandé un CIE en vertu de l'article 126 pour l'impôt américain payé sur son revenu de pension américain. L'ARC avait

refusé une partie du crédit au motif que l'impôt américain payé sur le revenu de pension excédait le plafond imposé par le traité fiscal Canada/É.-U. : l'article XXVIII limite en effet à 15 % l'impôt américain qui peut être levé sur une rente versée à un résident canadien. La déclaration de revenus américaine de 2001 de M. Meyer n'indiquait pas qu'il était un résident du Canada (si ce n'est son adresse au Canada) et ne comportait aucune demande d'allègement en vertu du traité du fait qu'il était non-résident. Son revenu de pension avait donc été imposé au taux d'impôt sur le revenu régulier américain plus élevé et non au taux de 15 % prévu dans le traité. L'ARC avait réparti l'impôt américain payé entre les montants bruts du revenu de pension et du revenu d'emploi, et avait déterminé que le taux effectif sur le premier s'établissait à 21 %.

Selon l'ARC, le mécanisme de la retenue d'impôt garantit seulement le paiement de l'impôt américain, mais il ne crée pas d'obligation. Le traité limite l'impôt à payer à 15 %; tout impôt payé en sus de ce taux a été payé par erreur. Compte tenu de l'absence de l'élément d'obligation nécessaire, un paiement par erreur n'est pas admissible à titre d'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » aux fins de l'alinéa 126(7)i) de la définition de cette expression. Le contribuable assume seul la responsabilité de chercher à obtenir un remboursement de l'IRS. L'expiration du délai américain ne transforme pas un paiement effectué par erreur en un impôt pouvant faire l'objet d'un crédit en vertu de l'article 126. La CCI a retenu l'argument de l'ARC selon lequel, en n'invoquant pas la protection en vertu du traité, le contribuable avait fait don au Trésor américain d'un avantage fiscal que celui-ci n'avait pas accepté par traité. Dans un régime d'auto-cotisation, il revient au contribuable de produire sa déclaration en fonction de sa situation, de sorte qu'il doit établir qu'il a dûment respecté ses obligations de conformité aux États-Unis s'il veut bénéficier de la limitation du taux en vertu du traité. Comme le contribuable ne s'était pas acquitté de ce fardeau, il avait perdu sa cause. Le défaut par le contribuable d'inclure, dans sa déclaration, les renseignements qui auraient pu lui donner droit à un remboursement de la retenue excédentaire ne signifiait pas que l'impôt retenu et établi comme étant dû crée une obligation pour le montant payé à titre d'impôt exigible.

L'arrêt *Meyer* conclut que l'ARC n'accorde pas de CIE pour compenser un contribuable qui a omis de faire valoir ses droits en vertu du traité. Il revient donc au contribuable de protéger ses propres intérêts plutôt que de compter sur l'ARC ou les tribunaux pour régler les problèmes découlant de son défaut de l'avoir fait. La CCI a cependant rejeté la notion selon laquelle

le défaut de demande de déductions discrétionnaires permet à l'ARC de refuser un CIE.

*Wayne Tunney*

KPMG LLP, Toronto

## PRIX DE TRANSFERT AMÉRICAIN ET ROULEMENT

Dans un *international legal memorandum*, l'avocat en chef de l'IRS affirme que les règles sur les prix de transfert de l'article 482 de l'IRC peuvent s'appliquer à des opérations de roulement (voir ILM 200408030, 29 octobre 2003). En l'espèce, une société américaine avait reçu d'une société liée des actions comportant une plus-value qu'elle a transférées à une entité étrangère liée. Le second transfert des actions avait donné lieu à la constatation d'un gain inhérent (« *built-in* »), en vertu de l'article 367a), qui avait annulé le report sur d'autres années d'une perte d'exploitation nette (PEN) du cessionnaire, qui venait à expiration. Si l'IRS constate des motifs d'évitement de l'impôt ou un défaut de déclarer adéquatement un revenu dans une opération de roulement relativement à un cas de propriété ou de contrôle commun, elle pourrait tenter d'appliquer les règles américaines sur les prix de transfert pour réattribuer le revenu ou les déductions.

Dans un *field service advice* (FSA) antérieur, l'IRS a réfuté comme suit les arguments des contribuables concernant l'application de l'article 482 :

■ Les dispositions législatives d'un État nécessitant d'un conseil d'administration qu'il représente les intérêts des actionnaires minoritaires n'empêchent pas la détermination d'un contrôle commun au sens de l'article 482. Les règles sur les prix de transfert s'appliquent à deux entités ou plus détenues ou contrôlées directement ou indirectement par les mêmes intérêts, une exigence disjonctive qui est satisfaite par la présence d'un droit de propriété ou d'un contrôle par les mêmes intérêts. (Voir, p. ex., *Collins Elec.*, 67 TC 911, à 918 (1977).)

■ La conformité aux devoirs des fiduciaires prévus dans les dispositions législatives d'un État n'est pas suffisante en elle-même pour satisfaire au principe de pleine concurrence.

■ Les contribuables soutenaient que l'article 1.482-1(f)(1)(iii) du règlement, qui permet l'application de l'article 482 aux opérations visées par des dispositions de roulement, ne s'appliquait pas parce que les opérations n'avaient pas un motif inadmissible d'évitement d'impôt ou de « démarcation » du revenu et des déductions. La disposition de roulement pertinente, à savoir l'article 351, permet que les gains et les pertes inhérents soient transmis à une société

contrôlée. Cependant, le FSA souligne que, dans *G.D. Searle* (88 TC 252, à 371-76 (1987)), la *Tax Court* a expressément rejeté comme suit cette position et a appliqué l'article 482 de façon à corriger une distorsion du revenu causée par une opération de roulement :

(traduction non officielle) La présente cause ressemble à la situation observée dans *National Securities* [...] [dans laquelle] une société mère a transféré à sa filiale des actions comportant une perte inhérente qui a ultérieurement fait l'objet d'une déduction par la filiale, lorsque les actions ont été vendues. [...] Le cédant et le cessionnaire ont amélioré leur situation fiscale globale en transférant avantageusement une perte potentielle. En l'espèce, le cédant et le cessionnaire ont amélioré leur situation fiscale globale en transférant avantageusement un gain potentiel. La question qui se pose concerne le transfert du revenu et la distorsion du revenu imposable véritable qui s'ensuit, et non la nature de l'événement qui suscite la constatation de l'élément transféré.

■ Le contribuable faisait valoir que la présence d'un objet commercial reconnu écarte la possibilité d'un motif d'évitement de l'impôt et, par conséquent, empêche l'application de l'article 482 aux roulements. L'argument du contribuable laissait entendre que la présence d'un objet commercial jugé suffisant pour qu'une opération soit admissible en vertu de l'article 351 fait nécessairement obstacle à l'application de l'article 482. Le FSA précise que les règles sur les prix de transfert de l'article 482 n'ont pas de prérequis semblable et qu'elles peuvent s'appliquer sans qu'il y ait d'intention d'éviter l'impôt en vertu du principe dit de « *clear reflection of income* ». De plus, l'admissibilité d'une opération en vertu d'une disposition de roulement, tel l'article 351, n'empêche pas l'application de l'article 482. L'IRS mentionne, comme facteur justifiant de mettre en doute l'objet commercial en l'espèce, la possibilité d'une opération plus directe par le contribuable en plus d'autres facteurs comme la date de conclusion de l'opération, le contrôle, et les motifs d'évitement de l'impôt (p. ex., l'expiration du délai de report d'une PEN).

Steve Jackson

Ernst & Young LLP, Toronto

## TAUX ET PLAFONDS DE LA DPE

Le gouvernement fédéral et les provinces et territoires (à l'exception du Nunavut et de l'Ontario) ont présenté leur budget de 2004. Certains ont annoncé des changements aux taux d'impôt des petites entreprises qui sont des sociétés privées sous contrôle canadien (SPCC) ou aux plafonds des affaires.

Tableau 1 Taux d'impôt des petites entreprises

	2003	2004	2005	2006
	<i>en pourcentage</i>			
Fédéral	12,00 <sup>a</sup>	12,00 <sup>a</sup>	12,00 <sup>a</sup>	12,00 <sup>a</sup>
Alberta	4,12	3,26	3,00	3,00
Colombie-				
Britannique	4,50	4,50	4,50	4,50
Manitoba	5,00	5,00	5,00	4,50 <sup>b, c</sup>
Nouveau-				
Brunswick	3,00	2,75 <sup>c</sup>	2,50 <sup>c</sup>	2,50 <sup>c</sup>
Terre-Neuve et Labrador	5,00	5,00	5,00	5,00
Territoires du				
Nord-Ouest	4,00	4,00	4,00	4,00
Nouvelle-				
Écosse	5,00	5,00	5,00	5,00
Nunavut <sup>d</sup>	4,00	4,00	4,00	4,00
Ontario <sup>d</sup>	5,50	5,50	5,50	5,50
Île-du-Prince-				
Édouard	7,50	7,50	7,50	7,50
Québec	8,93	8,90	8,90	8,90
Saskatchewan	6,00	5,50	5,00	5,00
Yukon	6,00	6,00	4,00 <sup>c</sup>	4,00 <sup>c</sup>

Note: les taux s'appliquent pour l'année civile mentionnée.

<sup>a</sup> Exclu : surtaxe de 1,12 %. <sup>b</sup> La date de prise d'effet est incertaine. <sup>c</sup> Modification suite au budget de 2004. <sup>d</sup> Les budgets de 2004 du Nunavut et de l'Ontario n'ont pas encore été déposés.

Tableau 2 Plafond des affaires

	Date de prise d'effet	Plafond
Fédéral	1 <sup>er</sup> janvier 2003	225 000 \$
	1 <sup>er</sup> janvier 2004	250 000 \$
	1 <sup>er</sup> janvier 2005 <sup>a</sup>	300 000 \$ <sup>a</sup>
Alberta	1 <sup>er</sup> avril 2002	350 000 \$
	1 <sup>er</sup> avril 2003	400 000 \$
Colombie-Britannique	1 <sup>er</sup> avril 2002	300 000 \$
Manitoba	1 <sup>er</sup> janvier 2003	320 000 \$
	1 <sup>er</sup> janvier 2004	360 000 \$
	1 <sup>er</sup> janvier 2005	400 000 \$
Nouveau-Brunswick	1 <sup>er</sup> janvier 2003	400 000 \$
	1 <sup>er</sup> juillet 2004 <sup>a</sup>	425 000 \$ <sup>a</sup>
Terre-Neuve et Labrador	Comme au fédéral <sup>a</sup>	Comme au fédéral <sup>a</sup>
Territoires du		
Nord-Ouest	Comme au fédéral <sup>a</sup>	Comme au fédéral <sup>a</sup>
Nouvelle-Écosse	Comme au fédéral <sup>a</sup>	Comme au fédéral <sup>a</sup>
Nunavut <sup>b</sup>	Comme au fédéral <sup>a</sup>	Comme au fédéral <sup>a</sup>
Ontario <sup>b, c</sup>	1 <sup>er</sup> janvier 2003	320 000 \$ (plancher)
	1 <sup>er</sup> janvier 2003	800 000 \$ (plafond)
	1 <sup>er</sup> janvier 2004	400 000 \$ (plancher)
	1 <sup>er</sup> janvier 2004	1 128 519 \$ (plafond)
Île-du-Prince Édouard	Comme au fédéral <sup>a</sup>	Comme au fédéral <sup>a</sup>
Québec	Non applicable <sup>d</sup>	Non applicable <sup>d</sup>
Saskatchewan	1 <sup>er</sup> janvier 2002	300 000 \$
Yukon	Comme au fédéral <sup>a</sup>	Comme au fédéral <sup>a</sup>
	1 <sup>er</sup> janvier 2007 <sup>a</sup>	400 000 \$ <sup>a</sup>

<sup>a</sup> Modification suite au budget 2004. <sup>b</sup> Les budgets 2004 du Nunavut et de l'Ontario n'ont pas encore été déposés. <sup>c</sup> L'Ontario récupère l'avantage si le revenu imposable se situe à l'intérieur d'une certaine fourchette. <sup>d</sup> Le taux d'impôt des sociétés du Québec est de 8,9 % sur tout le revenu d'entreprise actif (plus une surtaxe de 1,6 % prenant fin le 15 mars 2003).

Le budget fédéral ne prévoyait aucun changement au taux des petites entreprises, mais proposait d'accélérer d'un an – soit en 2005 – l'augmentation du plafond des affaires à 300 000 \$ (auparavant 275 000 \$ pour 2005 et 300 000 \$ par la suite.) Le Manitoba a l'intention de ramener le taux des petites entreprises à 4,5 % après 2005, mais la date de prise d'effet est incertaine. Le Nouveau-Brunswick, qui a déjà l'un des taux des petites entreprises les plus bas au Canada avec 3 %, propose une nouvelle réduction de ce taux, qui sera porté à 2,5 %, et une augmentation du plafond, qui passera de 400 000 \$ à 425 000 \$, les deux mesures en date du 1<sup>er</sup> juillet 2004. Le Yukon propose de faire passer le taux des petites entreprises de 6 % à 4 % après 2004, et d'accroître le plafond des affaires, qui passera de 300 000 \$ à 400 000 \$ après 2006. L'Alberta et la Saskatchewan ont confirmé les réductions de taux déjà annoncées. La Colombie-Britannique et le Québec n'ont annoncé aucun changement. Même si Terre-Neuve et le Labrador, les Territoires du Nord-Ouest, la Nouvelle-Écosse, le Nunavut, l'Île-du-Prince-Édouard et le Yukon n'ont apporté aucun changement aux taux, l'accélération de l'augmentation du plafond des affaires s'applique à ces provinces et territoires. Les tableaux résumés les changements.

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

## PARTENARIATS INTERNATIONAUX

Il est de plus fréquent que deux multinationales (ou plus) regroupent certains aspects de leurs activités sans fusionner ou sans vendre de divisions. La conclusion d'une alliance stratégique avec une entreprise complémentaire dans un ou plusieurs autres pays permet d'atteindre plus rapidement les objectifs commerciaux mutuels des parties grâce aux synergies résultant de la mise en commun des ressources et de l'accès aux marchés, de procéder à des ventes croisées de produits à des clients du même secteur, de développer conjointement de nouveaux produits, et d'avoir accès à des installations de fabrication et de distribution. L'alliance vise à rendre chaque partie plus compétitive à l'échelle internationale tout en lui permettant de se tailler une plus grande place sur le marché mondial.

Une alliance peut viser le développement et l'exploitation conjoints de nouveaux produits par l'utilisation des droits de propriété intellectuelle d'une partie et les compétences de l'autre partie en matière de marketing, de production et de distribution. Par ailleurs, chaque partie peut être en mesure de mieux satisfaire les demandes croissantes des clients en matière de disponibilité des produits, de nouvelles

technologies, de prix et de services. Le contrat de partenariat mondial (coentreprise) peut permettre aux parties de mettre en commun leurs ressources et de participer à des projets communs de recherche, de développement, d'approvisionnement, de vente et de prestation de services liés à des produits particuliers de chaque partie. Le contrat mondial définit les droits et les responsabilités de chaque partie, prévoit les modalités de gouvernance du partenariat, régit les activités internationales communes des parties, et définit le cadre légal du partenariat qui ne devrait pas être une société de personnes ou une entité légale distincte. Les membres d'un conseil mondial ou de conseils régionaux, qui représentent chacune des parties, sont autorisés à traiter de toutes les questions concernant le partenariat. Des réunions ont lieu régulièrement. Le contrat peut couvrir les droits existants ou des droits nouveaux de propriété intellectuelle ou de nouvelle technologie; le partage des informations sur les clients; la délimitation des marchés à couvrir; le partage des coûts et des recherches sur de nouveaux produits; la vente et la commercialisation des produits visés; la production; les redevances et les accords d'octroi de licence; la constitution, s'il y a lieu, d'entités conjointes dans divers pays; l'apport par chaque partie de liquidités, stocks, matériel, contrats existants et main-d'œuvre; les besoins de financement; le partage des profits et des pertes relatifs aux aspects conjoints de l'entreprise née de l'alliance; les prix de transfert; et les services de soutien. Le contrat a une durée définie; il peut restreindre la concurrence pendant cette période et prévoir ce qui se passera au terme du contrat, et contenir des dispositions d'arbitrage. La loi applicable doit être précisée.

Des ententes régionales doivent compléter les contrats mondiaux, dans le respect des responsabilités définies dans ces derniers. Les accords d'octroi de licence conclus avec des entités appartenant à l'une des parties dans chaque pays peuvent être suffisants pour assurer l'exécution du mandat prévu dans le contrat mondial ou alors, une collaboration régionale plus grande des parties par l'intermédiaire d'entités distinctes détenues conjointement dans chacun des pays peut être nécessaire. Si un contrat mondial et un accord d'octroi de licence sont signés dans chaque pays, les parties à l'échelle mondiale voudront peut-être s'assurer de ne pas être perçues comme exploitant conjointement une entreprise dans chaque pays, si le contrat mondial devait être interprété comme créant une société de personnes qui aurait préséance sur les accords d'octroi de licences. Dans ce cas, un pays peut considérer les redevances comme des profits provenant de la société de personnes exploitée par les parties



mondiales dans ce pays, et il peut assujettir les parties à l'impôt des sociétés et, le cas échéant, à l'impôt des succursales et les exposer à diverses questions sur la comptabilisation appropriée des frais au niveau des succursales.

Si une nouvelle entité est créée dans chaque pays, une société de personnes locale composée par les entités existantes ou nouvelles de chaque partie peut être formée dans chaque pays. Une coentreprise formée de sociétés de capitaux peut aussi être préférable. Le transfert des actifs à la nouvelle entité peut donner lieu à un impôt sur le revenu et à une taxe de vente, ou un transfert en franchise d'impôt peut être possible. Au Canada, une société canadienne ou une société de personnes dont tous les associés sont des résidents canadiens peut se prévaloir d'un roulement. Le partage des profits et des pertes de chaque entité doit être identique au partage des profits prévu dans le contrat mondial. Des contrats distincts peuvent régir le transfert des actifs, des produits et des effectifs; les opérations de l'entité conjointe; et l'octroi des licences de propriété intellectuelle à l'entité conjointe. Des problèmes peuvent se présenter au chapitre des prix de transfert si des produits sont vendus, des employés sont prêtés, ou une licence de propriété intellectuelle est accordée à la nouvelle entité. Une marge raisonnable peut être nécessaire. Les dispositions d'une convention fiscale concernant la prestation de services personnels peuvent s'appliquer si des employés non-résidents sont requis. On doit tenir compte de l'incidence des droits de douanes. Investissement Canada peut exiger d'être notifié d'un contrat canadien. Les conséquences fiscales peuvent être nombreuses, et éventuellement coûteuses, dans de nombreux pays lorsque l'accord prend fin.

*Jack Bernstein*

Aird & Berlis LLP, Toronto

## PAS DE RECOUVREMENT DE REMBOURSEMENT

Dans *Bulk Transfer*, une SPCC a contesté avec succès une nouvelle cotisation pour son année d'imposition 1991 fondée sur des rajustements consécutifs à un jugement sur consentement pour son année d'imposition 1987 : le ministre n'avait pas le pouvoir, en vertu du paragraphe 152(4.3), de rajuster le remboursement de 1991 découlant du fait qu'un gain en capital ayant fait l'objet d'une cotisation, à l'origine, en 1987 avait augmenté le solde de l'IMRTD. Le contribuable avait donc bénéficié du règlement, qui avait annulé le gain en capital de 1987, conservant ainsi son remboursement d'impôt pour son année d'imposition 1991.

Selon le nouvel avis de cotisation de 1987 du contribuable, la disposition d'un bien d'entreprise avait donné lieu à un gain en capital imposable; le compte de l'IMRTD avait été augmenté de 65 000 \$ pour tenir compte de la partie non imposable du gain. Le contribuable s'était opposé. Dans l'année d'imposition 1991, le contribuable avait versé un dividende imposable et, dans sa déclaration de revenus de 1991, il avait porté le rajustement de 65 000 \$ de son compte de l'IMRTD de 1987 en diminution de l'impôt de 1991 exigible par ailleurs de 21 008 \$. Le ministre avait refusé le rajustement; après un certain nombre de nouvelles cotisations, le contribuable avait interjeté appel.

Les parties avaient accepté, par consentement, le jugement selon lequel il n'y avait aucun gain en capital en 1987 parce qu'un bien de remplacement avait été acquis. En vertu de l'ordonnance du tribunal donnant effet à ce règlement, l'année d'imposition 1987 avait fait l'objet d'une nouvelle cotisation pour éliminer le gain en capital imposable, et le compte de l'IMRTD avait été porté de 65 000 \$ à 8 420,68 \$. Quand, en 1997, l'avis de nouvelle cotisation de 1991 avait refusé le rajustement de l'IMRTD, le comptable du contribuable avait demandé une explication détaillée du solde dû et de ce qui avait réellement fait l'objet d'une nouvelle cotisation parce que l'information fournie ne lui permettait pas de faire l'analyse nécessaire pour déterminer si la nouvelle cotisation était juste. Aucune explication n'avait été fournie et le contribuable s'était opposé. Plus de trois ans plus tard, le ministre avait confirmé la nouvelle cotisation de 1991 sur la base du paragraphe 152(4.3). Le comptable avait présumé que le ministre avait en fait établi une nouvelle cotisation pour l'IMRTD et avait récupéré le remboursement.

Le contribuable faisait valoir que le paragraphe 152(4.3) ne donne au ministre que le pouvoir d'établir une cotisation et, partant, d'augmenter ou de diminuer le montant « de l'impôt, des intérêts ou des pénalités » payables par un contribuable ou de « déterminer de nouveau un montant réputé avoir été payé, ou payé en trop ». En l'absence d'un pouvoir statutaire explicite au paragraphe 152(4.3), le ministre ne peut émettre une nouvelle cotisation pour récupérer un remboursement ayant déjà fait l'objet d'une cotisation. Si le législateur avait eu l'intention d'accorder au ministre le pouvoir statutaire de réduire et/ou d'éliminer et de récupérer un remboursement d'impôt, il l'aurait clairement dit dans la loi. Le ministre estimait que le paragraphe 152(4.3) lui permettait de procéder à un rajustement à la baisse de l'IMRTD parce que la nouvelle cotisation de 1987 avait réduit le gain en capital et qu'en

conséquence, le remboursement au titre de dividendes pour l'année d'imposition 1991 avait été réduit de façon appropriée en vertu du paragraphe 152(4.3).

La CCI a fait remarquer qu'à la lumière du jugement de la CAF dans *Sherway*, le paragraphe 152(4.3) doit être interprété de façon restrictive. Compte tenu des règles d'interprétation des lois et de la définition de « solde » au paragraphe 152(4.4), la CCI a conclu que le terme « solde » au paragraphe 152(4.3) était limité à l'année d'imposition 1987, pour laquelle il n'y avait aucune décision judiciaire, et que le solde n'est pas une référence quant à ce que le ministre a le pouvoir de cotiser à nouveau pour l'année d'imposition 1991. Un libellé clair était nécessaire pour permettre au ministre, en vertu du paragraphe 152(4.3), de réduire le montant d'un remboursement ou d'émettre une nouvelle cotisation pour l'impôt, les intérêts ou les pénalités dans une année d'imposition ultérieure à cause d'un changement dans le solde d'une année antérieure.

Il est courant que le ministre rajuste les soldes des divers comptes d'un contribuable par suite de nouvelles cotisations d'années d'imposition subséquentes et il émet habituellement une nouvelle cotisation à la demande du contribuable en vertu du paragraphe 152(3.3) pour lui permettre de se prévaloir de l'avantage de ces rajustements dans une année prescrite. L'interprétation stricte du terme « solde » a entraîné des économies d'impôt inattendues dans *Bulk Transfer*, mais le jugement pourrait également empêcher les rajustements couramment demandés par les contribuables. Ce serait un résultat malheureux et involontaire.

*Susan Van Der Hout*

Lawyer, Toronto

## ASSURANCE-VIE ET GEL SUCCESSORAL

Le fait pour une société de détenir un contrat d'assurance-vie peut réduire les gains en capital que l'actionnaire risque de voir apparaître à son décès et ce, par la réduction des bénéfices non répartis de la société.

Supposons une police d'assurance-vie type à terme 100 ans sans valeur de rachat (VR) durant la vie de l'assuré, et prévoyant une prime de 100 000 \$ par année et une prestation de décès déterminée. La société en propriété exclusive de l'assuré acquiert la police. Si le décès survient après le dixième paiement, des bénéfices non répartis de 1 M\$ auront été canalisés dans le contrat d'assurance. Sans VR, aucune valeur liée au contrat ne sera ajoutée à la JVM des actions du défunt à son décès, et les gains en capital de ce dernier auront été réduits de 1 M\$.

Si la valeur des actions des parents a été gelée en faveur des enfants, la réduction des gains en capital résultant des primes d'assurance-vie ira aux actions ordinaires des enfants – étant donné que les actions privilégiées des parents ont une valeur fixe – à moins que les parents ne constituent une société à vocation unique pour détenir la police à terme 100 ans. Supposons que le père, âgé de 70 ans, ait l'intention de procéder à un gel successoral à l'égard de ses actions d'Invest (comportant une plus-value de 5 M\$) et d'acquérir une police d'assurance-vie à terme viager de 2,5 M\$ comportant une prime annuelle de 100 000 \$. Le père crée Nouvelle Ltée qui détiendra la police, et y transfère pour 1 M\$ d'actions d'Invest. La participation intersociétés est rachetée; Invest détient 1 M\$ d'actions de Nouvelle. Le gain accumulé de 5 M\$ du père est transformé en 4 M\$ d'actions privilégiées d'Invest et 1 M\$ d'actions ordinaires de Nouvelle. Invest rembourse sa dette envers Nouvelle pour financer les primes. Chaque paiement de 100 000 \$ réduit le gain en capital éventuel du père; après un paiement, ce gain est ramené à 4,9 M\$ – 4 M\$ d'actions privilégiées d'Invest et 900 000 \$ d'actions ordinaires de Nouvelle. Le gel de Nouvelle est effectué au niveau des actifs de la société plutôt qu'à celui de l'actionnaire, et les diminutions des actifs de Nouvelle continuent de réduire la participation en actions du père dans la société.

Une police d'assurance-vie universelle, couramment utilisée en planification successorale, est généralement basée sur une structure d'assurance à terme viager qui permet des dépôts supplémentaires au-delà du coût de l'assurance. Ces dépôts peuvent être affectés à divers placements à revenu fixe et placements en actions qui génèrent un revenu libre d'impôt; le revenu et les dépôts augmentent les prestations de décès et la VR. Si Gel Ltée détient une telle police, envisagez une assurance en coparticipation dans laquelle la propriété de la police, et les responsabilités et les avantages qui y sont associés, sont partagés. P. ex., Nouvelle assume les coûts de l'assurance à terme 100 ans et est désignée comme la bénéficiaire de l'assurance-vie sans valeur de rachat; Invest fait des dépôts additionnels et est titulaire de la prestation de décès correspondant à la valeur de rachat de la police. Les coûts d'assurance de Nouvelle réduisent la participation du père dans Nouvelle, et la croissance de la valeur de rachat n'augmente pas la participation du père dans Invest, qui a fait l'objet d'un gel.

*Gordon Giacomini*

Financière Manuvie, Halifax

## À LA DÉFENSE DES ALIMENTS

Les ballons d'essai lancés par le nouveau gouvernement de l'Ontario sur la taxation des repas préparés de moins de 4 \$ et le réaménagement continu de l'approche de l'ARC à la détaxation des produits accroissent la sensibilité des aliments aux mesures fiscales. Une récente cause sur la TPS et l'abrogation des propositions ontariennes méritent des commentaires.

Dans *Aliments Koyo*, la CCI a indiqué qu'un ajout minime de saveur de framboise au lait de soja transformait ce produit, autrement exonéré, en un produit taxable aux fins de la TPS : la disposition sur les produits détaxés prévoit que toute boisson de jus de fruit ou à saveur de fruit doit contenir au moins 25 % de jus de fruit. Une exception à l'exception pour les boissons à base de lait ne s'appliquait pas en l'espèce parce que le produit de soja n'était pas du « lait » au sens ordinaire du terme. Les deux conclusions sont probablement justes sur le plan technique, mais l'exception qui vise le jus de fruit, quasi identique à celle de la disposition originale sur le taxe de vente fédérale (TVF), date et remonte à une époque où le Parlement essayait de composer avec l'arrivée du Tang pour s'assurer que la TVF s'appliquait aux produits à saveur de fruit qui n'étaient pas l'équivalent nutritionnel des produits naturels. Il était peu probable que l'exception était destinée au lait de soja à saveur de fruit. La CCI n'a pas été convaincue que le Parlement ne faisait référence qu'aux boissons à saveur de fruit du type *Kool-Aid*, mais il ne semble pas qu'elle ait consulté le *Hansard* (recueil des débats de la Chambre des Communes) où le Tang était nommé comme le produit auquel la proposition originale était destinée. Le jugement suit également de près les développements de politique fiscale de l'ARC qui tente de redéfinir le terme « boisson » et de considérer les soi-disant compléments alimentaires ou boisson santé comme des produits taxables. (Voir *L'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-240*, « Application de la TPS/TVH aux produits connus sous le nom de « suppléments diététiques » ».)

D'un point de vue politique fiscale générale, cette cause et les interprétations administratives de l'ARC sont fort malheureuses, en particulier parce qu'aucun argument véritablement convaincant n'a encore été avancé. Le même type de problème se pose avec les récriminations entendues en Ontario au sujet de la taxation des repas préparés de moins de 4 \$. Certains reportages citent fréquemment des représentants gouvernementaux qui décrivent l'exemption actuelle comme une échappatoire fiscale en dépit du fait que ce résultat est clairement visé par la loi : en effet, une

règle précise prévue à l'article 7 de la *Loi sur la taxe de vente au détail* de l'Ontario exempte tous « les produits alimentaires destinés à la consommation humaine », à l'exception de certains « aliments préparés [...] à un prix n'excédant pas quatre dollars ». Devant le tollé général, la province a rapidement retiré sa suggestion. Les « repas préparés » (c.-à-d. des aliments soumis à une certaine forme de préparation par le vendeur) sont assujettis à la TPS, mais cette approche est en soi apparemment dépassée à des fins de politique fiscale. La distinction entre les repas préparés et les autres aliments a été établie quand il n'était généralement pas considéré nécessaire ou souhaitable pour les deux conjoints de travailler à l'extérieur pour subvenir aux besoins de la famille : la sortie au restaurant était un luxe qui pouvait être vu comme étant taxable. Les temps ont bien changé, et le poulet rôti et la salade de chou achetés au supermarché après le travail pour le souper devraient être exonérés de la TVD et détaxés aux fins de la TPS.

*Robert G. Kreklewetz*

Millar Kreklewetz LLP, Toronto

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### Traités

Le protocole au traité avec le **Royaume-Uni** signé le 7 mai 2003 est entré en vigueur le 4 mai 2004. Au Canada, le protocole s'appliquera à l'égard de l'impôt retenu sur les montants payés à des non-résidents, ou portés à leur crédit, le 1<sup>er</sup> janvier 2005 ou après cette date, et à l'égard des autres impôts canadiens, pour toute année d'imposition commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2005 ou après cette date. Au Royaume-Uni, le protocole s'appliquera à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les gains en capital pour toute année d'imposition commençant le 6 avril 2005 ou après cette date et, pour ce qui est de l'impôt des sociétés, à toute année financière commençant le 1<sup>er</sup> avril 2005 ou après cette date.

Un nouveau traité avec la **Roumanie** a été signé le 8 avril 2004 et il remplacera le traité du 20 novembre 1978 lorsqu'il sera ratifié. La retenue s'établit à 10 % pour les intérêts et les dividendes entre sociétés affiliées, 15 % pour les autres dividendes et 5 % pour les redevances sur certains droits d'auteur, brevets, et logiciels informatiques (10 % autrement). Le traité entrera en vigueur 30 jours après la notification de sa ratification par chaque pays. Au Canada, le traité s'appliquera à l'égard de l'impôt retenu sur les montants payés à des non-résidents, ou portés à leur crédit, après l'année civile de son entrée en vigueur et, à l'égard des autres impôts canadiens, pour toute

année d'imposition commençant après cette date. En Roumanie, le traité s'appliquera à tous les impôts retenus à la source, et aux autres impôts, dans l'année civile qui suit.

### Israël

La réforme fiscale de 2003 a ajouté une nouvelle disposition établit la norme de pleine concurrence pour la détermination des prix de transfert dans des opérations internationales. Selon les nouveaux règlements, la norme correspond à un prix se situant dans une fourchette établie à partir des opérations conclues par le contribuable avec des parties non liées ou d'opérations semblables conclues entre parties non liées. Des obligations de déclaration sont prévues pour la détermination des prix pour les entreprises d'un même groupe. Les administrations fiscales peuvent, sur demande, approuver un prix. La documentation des opérations internationales au sein d'un groupe contrôlé doit être fournie sur demande.

### Italie

Les nouvelles dispositions de l'impôt sur le revenu de 2003 définissent ce que constitue un « établissement stable » (ES) en se fondant généralement sur les règles de la convention modèle de l'OCDE —« une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité »— et excluent toute activité préparatoire ou auxiliaire préalable ou accessoire. Un ES comprend un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, un puits de pétrole ou de gaz ou un carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles, incluant un lieu se situant à l'extérieur des eaux territoriales sur lesquelles l'Italie exerce des droits d'exploitation.

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)

### Singapour

Dans le but d'encourager la croissance du marché des produits dérivés et de consolider la place de Singapour comme plaque tournante de ce marché, un taux d'impôt réduit, qui s'établit à 5 %, s'applique aux courtiers autorisés et ce, rétroactivement au 27 février 2004. Le taux d'impôt s'applique pour cinq ans pour ceux dont la demande est acceptée.

### Russie

Le gouvernement a émis un document précisant le traitement de la TVA pour les entreprises étrangères qui ont un bureau en Russie qui n'exerce que des activités de représentation. La TVA doit être retenue sur les paiements pour les services fournis directement à des consommateurs russes par l'entité étrangère si le bureau en Russie ne participe pas à la prestation du service. À compter de 2004, un organisme étranger qui a un ES ou un bien immeuble en Russie doit produire une déclaration d'actifs : les autres entités étrangères sont exemptées de cette obligation, mais l'absence d'une déclaration officielle laisse présager une certaine confusion administrative relativement à cette modification.

*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.