

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 12, numéro 6, juin 2004

TAXE SUR LE CAPITAL ET FINANCEMENT DES STOCKS : PRISE DEUX

Le budget de 2004 de l'Ontario a remis à plus tard l'élimination de la taxe sur le capital et a augmenté celle-ci pour toute société qui finance ses stocks par emprunt autrement qu'auprès de ses fournisseurs.

Dans *QEW 427 Dodge Chrysler (1991)*, un concessionnaire d'automobiles avait financé ses achats de nouveaux véhicules au moyen d'une marge de crédit accordée par la filiale de crédit du fabricant dans le cadre d'un contrat de vente conditionnelle pour chaque véhicule acheté auprès du fabricant. (Voir « Taxe sur le capital et financement des stocks », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, le 29 août 2000.) La *Loi sur l'imposition des corporations* de l'Ontario avait été modifiée en 1993 de façon à exclure « les comptes fournisseurs à court terme » du capital versé; la Cour supérieure de l'Ontario avait conclu que l'expression couvrait les montants dus à tout créancier (non pas seulement un fournisseur), incluant une institution financière, et que ceux-ci pouvaient provenir d'une marge de crédit, garantie et portant intérêt. Dans les faits, la dette afférente à chaque véhicule avait été remboursée à l'intérieur d'une période d'un an et constituait donc un compte fournisseur à court terme, selon la définition du terme. Les termes « comptes fournisseurs » et « comptes fournisseurs à court terme » couvraient donc le financement du stock de véhicules neufs du contribuable, et son capital versé avait donc été réduit en conséquence.

Le budget du 18 mai 2004 du nouveau gouvernement de l'Ontario donne directement suite au jugement *QEW 427* et propose de modifier la définition du terme « comptes fournisseurs à court terme » pour confirmer qu'elle ne s'applique qu'aux montants à payer à un fournisseur pour l'achat de biens

et de services, pour les années d'imposition se terminant après la date du budget. Les propositions précisent également que les passifs découlant de l'achat ou de l'échange d'actions, d'obligations ou d'autres valeurs mobilières ne sont pas considérés comme des comptes fournisseurs à court terme et ce, à partir des années d'imposition se terminant après le 19 mai 1993.

Louis Provenzano et Rob DePetris
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

GROUPE DE TRAVAIL MULTINATIONAL

Le Canada, les États-Unis, le Royaume-Uni et l'Australie ont mis sur pied un groupe de travail multinational pour combattre les opérations fiscales abusives. Les activités du centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux (CICAFI) viendront compléter les travaux permanents des administrations fiscales de ces pays en vertu d'un protocole d'entente signé en avril 2004. Bien que les administrations fiscales s'occupent principalement des opérations effectuées à l'intérieur de leurs frontières, bon nombre d'opérations fiscales abusives reposent sur des stratégies qui dépassent les frontières; de nombreux « promoteurs » de telles opérations exercent leurs activités à l'échelle mondiale. Ainsi, la liste des opérations abusives dressée par l'IRS comprend, p. ex., les opérations dites « *lease-in* » et « *lease-out* ».

Le CICAFI vise à permettre aux quatre pays membres de repérer et de comprendre les stratagèmes fiscaux abusifs et ceux qui en font la promotion, de partager leurs connaissances, leurs meilleures pratiques et leurs expériences dans le domaine de l'administration fiscale pour combattre les opérations fiscales abusives, d'échanger des renseignements sur des opérations abusives précises, sur les promoteurs de ces opérations et sur les investisseurs, dans le cadre des conventions fiscales bilatérales de chaque pays, et de mener de façon plus efficace leurs propres activités

Dans ce numéro

Taxe sur le capital et financement des stocks : Prise deux	1
Groupe de travail multinational	1
Ordonnance de rectification	2
Faire beaucoup avec peu : IRP	3
Nouvelles fiducies de revenu transfrontalières	4
Contrats de location en haute technologie	5
Impôt étranger accumulé	6
Taxes en Ontario	7
Moratoire sur les décisions relatives aux abris fiscaux	8
Planification de la vente d'une entreprise	8
Nouveau fondement de la cotisation	9
Actualités fiscales étrangères	11

INDEX DE 2001 ET 2002

Les index de l'Association canadienne d'études fiscales sont disponibles au moyen de TaxFind ou à la bibliothèque sous format PDF.

Pour des informations sur TaxFind, visiter le <http://www.ctf.ca/publications/taxfind.asp> ou communiquer avec Preet Kahlon (pkahlon@ctf.ca).

Pour obtenir de l'information de la bibliothèque, contacter Carol Mohammed (cmohammed@ctf.ca) au (416) 599-0283.

d'exécution visant les opérations fiscales abusives. Le CICAFI cherche à décourager la promotion de stratagèmes fiscaux abusifs et l'investissement dans ceux-ci en mettant l'accent sur le partage de renseignements. Les traités existants prévoient d'ailleurs le partage de renseignements : p. ex., selon le traité Canada/É.-U., les deux autorités compétentes doivent échanger les renseignements nécessaires à l'application des dispositions du traité ou de la législation interne de l'un et l'autre État relatives aux impôts auxquels s'applique le traité. Le CICAFI a l'intention de coordonner les échanges de renseignements fiscaux « en temps réel » conformément aux traités fiscaux bilatéraux et de mettre au point de nouvelles techniques de recherche par Internet ou « autres » techniques en vue d'identifier sans délai les promoteurs et les investisseurs qui sont partie à des stratagèmes fiscaux abusifs. Les membres du CICAFI veulent aussi dégager les nouvelles tendances et les modèles émergents afin de prévoir les nouveaux stratagèmes et d'améliorer leur connaissance des techniques utilisées pour en faire la promotion outre-frontière.

Ce nouvel accord vient s'ajouter à deux ententes internes américaines. En 2003, l'IRS et 45 États, le district de Columbia, et la ville de New York, se sont entendus pour coordonner leurs efforts et partager des données sur les opérations illégales visant l'évasion fiscale au niveau fédéral et des États. Comme certaines opérations ne visent que l'évitement de l'impôt des États, les administrations fiscales de 34 États et de la ville de New York ont signé une entente conjointe de partage des renseignements sur les stratagèmes fiscaux abusifs et les opérations illégales. Ces ententes déterminent les structures officielles permettant aux administrations d'informer les autres des stratagèmes qu'elles ont découverts, de partager des idées sur des initiatives en matière de conformité et de suggérer des pistes de vérification à explorer. Les praticiens américains ont déjà vu les effets du processus qui s'est concrétisé, p. ex., dans la coordination entre l'IRS et le *New York State Tax Shelter Unit*. La Californie a adopté sa propre législation sur la divulgation des abris fiscaux et les pénalités, et l'État de New York a proposé des règles semblables.

Les contribuables qui ont des établissements multinationaux doivent être au fait des exigences de conformité et de la signification de l'expression « opération abusive ». Ils devraient prendre pour acquis que leurs opérations sont transparentes pour l'administration fiscale et être en mesure de les défendre à l'échelle mondiale.

Alice A. Joseffer

Hodgson Russ LLP, Buffalo

ORDONNANCE DE RECTIFICATION

La *Supreme Court of British Columbia* (BCSC) a accueilli la requête de Snow White Productions qui voulait obtenir une ordonnance de rectification afin de modifier la documentation du contrat de production d'un « film de la semaine » et lui permettre ainsi de demander les crédits d'impôt à la production cinématographique du fédéral et de la C.-B. L'arrêt *Snow White* (2004 BCSC 604) s'ajoute à la longue série de causes où les contribuables ont pu atténuer les conséquences fiscales négatives découlant d'une documentation qui ne reflète pas la véritable intention des parties.

Le groupe Sextant faisait partie de l'industrie du spectacle au Canada, notamment l'industrie cinématographique et télévisuelle. En 1999, PMP, membre du groupe Sextant, et Balbelsberg (société en commandite allemande) s'étaient entendus pour produire un film au Canada par l'intermédiaire de PMP ou d'une société affiliée. À cette époque, il était courant pour une production cinématographique au Canada d'être structurée de façon à ouvrir droit aux crédits d'impôt, sans lesquels le tournage n'aurait pas été effectué au Canada. En 2000, Snow White avait été constituée en société membre du groupe Sextant pour produire le film. Comme à l'habitude, la documentation juridique avait suivi la signature du contrat. Lors d'une vérification, l'ARC avait relevé des erreurs dans la demande du crédit d'impôt. La demande avait donc été rejetée parce que, selon la documentation, Snow White ne détenait pas le droit d'auteur et elle n'avait pas non plus contracté directement avec le détenteur du droit d'auteur, Balbelsberg, comme l'exigeaient les règles sur le crédit d'impôt. Selon la documentation, c'est PMP, et non Balbelsberg, qui était le seul et unique détenteur du titre de propriété du film destiné à la télévision, incluant le droit d'auteur. Dans sa requête, Snow White demandait donc la correction de cette erreur.

La BCSC a passé en revue la jurisprudence pertinente pour conclure qu'avant d'obtenir une rectification, le requérant doit établir (1) que le document écrit ne reflète pas la véritable intention des parties et (2) que, jusqu'à la signature, les parties partageaient l'intention commune telle qu'elle avait été convenue et non celle qui était reflétée dans l'acte. La norme de preuve est rigoureuse même si elle n'est pas aussi exigeante que la norme du doute raisonnable en droit criminel. Selon le tribunal, des termes comme « certitude » et « preuve convaincante » sont appropriés.

La cour a examiné le jugement de la Cour d'appel de l'Ontario dans *Juliar* (2000 DTC 6589) où l'ordonnance de rectification avait été confirmée, ce qui avait eu pour effet de convertir rétroactivement en actions une

certaine créance « problématique » pour éviter un dividende réputé « injuste » en vertu de l'article 84.1; l'intention des parties était principalement d'éviter l'impôt et c'était là l'objectif visé depuis le début de l'opération. La cour a cité la doctrine et la jurisprudence britanniques selon lesquelles « *[w]hat is rectified is not a mistake in the transaction itself but [...] in the way in which the transaction has been expressed in writing. Courts of Equity do not rectify contracts; they may and do rectify instruments purporting to have been made in pursuance of the terms of the contract.* » La jurisprudence étayait également la conclusion selon laquelle le recours en rectification était disponible même si son seul objet était l'obtention d'un avantage fiscal légitime. La permission d'en appeler devant la CSC a été refusée. Dans *Bramco*, la rectification avait été refusée parce que l'objectif de minimiser les droits de cession immobilière n'avait jamais été présent avant l'établissement de la documentation; il n'avait été formulé qu'après une cotisation défavorable. Dans *Snow White*, un dirigeant avait déclaré sous serment que Balbelsberg s'attendait à ce que le film soit produit de façon à lui permettre d'avoir droit aux crédits d'impôt; autrement, elle n'aurait pas conclu le contrat. Une fois l'erreur dans la documentation connue, les parties avaient signé et produit auprès de l'administration fiscale un accord modificateur reflétant la véritable propriété.

Dans le bulletin *Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu no. 22* (2002), l'ARC a indiqué que, généralement, elle accepte toute ordonnance de rectification aux fins de l'établissement des cotisations et nouvelles cotisations, en particulier si elle a eu la possibilité de contester l'ordonnance, comme dans *Juliar*. Cependant, l'ARC a indiqué que si elle n'est pas informée en bonne et due forme de la demande de rectification ou que le processus a été utilisé de façon abusive, elle risque de contester la demande et elle envisagera même d'instituer une action devant la CCI : l'ARC croit fermement que l'obtention d'une ordonnance de rectification ne devrait pas devenir un moyen pratique de « corriger » une planification fiscale audacieuse mise au jour par la vérification. L'ARC ne contestera pas les erreurs du genre « bévues administratives », comme dans l'affaire *Dale* (2000 DTC 6579), pas plus qu'elle ne s'opposera aux cas qui coïncident exactement avec les faits dans l'affaire *Juliar*. L'ARC surveille dorénavant le nombre et les types de demande de rectification pour déterminer si des modifications législatives sont souhaitables; sa position sur la rectification doit donc encore être finalisée. En ce qui a trait aux règles de procédure, la BCSC a déclaré, dans *Snow White*, qu'il était approprié

pour un requérant de signifier la requête et l'avis d'audition à l'ARC et au procureur général du Canada en son nom. Il semble que le procureur général se soit assuré que la cour dispose de toute l'information pertinente. Comme tenu de sa politique rendue publique, on suppose que l'ARC n'aura aucun problème à accepter la conclusion dans l'affaire *Snow White*.

John Jakolev

Goodman & Carr LLP, Toronto

FAIRE BEAUCOUP AVEC PEU : IRP

Les statistiques préliminaires sur les recettes fiscales provenant de l'impôt sur le revenu des particuliers (IRP) pour l'année d'imposition 2002 sont maintenant disponibles sur le site Web de l'ARC. Malgré les changements apportés à la conception de la structure d'imposition fédérale et la conversion des impôts provinciaux d'un impôt sur l'impôt à un impôt sur le revenu net, les quelques contribuables fortunés du pays continuent d'assumer une large part du fardeau fiscal total.

Le tableau 1 nous fait voir que 44 % de toutes les déclarations fiscales montraient, en 2002, un revenu inférieur à 30 000 \$, qui correspond essentiellement à la première fourchette d'imposition fédérale. Ces contribuables n'ont payé que 7,5 % de l'impôt fédéral et 9,6 % de l'impôt provincial (et territorial) (à l'exception du Québec). Les contribuables ayant un revenu supérieur à 100 000 \$, correspondant essentiellement à la fourchette supérieure d'imposition, ne représentaient qu'environ 4,3 % de l'ensemble des contribuables mais ils payaient 31,6 % de l'impôt fédéral et 37,6 % de tout l'impôt provincial. Le fait que la répartition procentuelle provinciale diffère de la répartition fédérale est en partie attribuable aux barèmes d'imposition différents utilisés par les provinces participantes. Même si le groupe des 30 000 \$ à 60 000 \$ assumait une plus grande part du fardeau fédéral que provincial, l'inverse est vrai pour les revenus supérieurs à 100 000 \$ à cause des taux d'imposition provinciaux plus élevés et des surtaxes levées à ce niveau.

Les chiffres de 2002 contrastent de façon marquée avec les données de 1992. Une comparaison avec le

Tableau 1

Revenu de 2002	Répartition en pour cent		
	Contribuables	Impôt féd.	Impôt prov.
Moins de 30 000 \$	44,0	7,5	9,6
Entre 30 000 \$ et 60 000 \$. . .	44,4	35,7	27,6
Entre 60 000 \$ et 100 000 \$. .	7,2	25,2	25,2
Plus de 100 000 \$	4,3	31,6	37,6

Tableau 2

Revenu de 1992	Répartition en pour cent		
	Contribuables	Impôt féd.	Impôt prov.
Moins de 30 000 \$	56,6	19,4	17,7
Entre 30 000 \$ et 60 000 \$. . .	34,9	44,7	44,0
Entre 60 000 \$ et 100 000 \$. .	6,6	18,8	19,2
Plus de 100 000 \$	1,9	17,2	19,1

tableau 2 montre que, pour la décennie, le nombre de contribuables aux deux niveaux de revenu les plus bas a diminué sensiblement, passant de près de 92 % à 88 %, et que leur part de l'impôt fédéral est passée de 64 % à 43 %. L'augmentation du nombre de contribuables dans les fourchettes d'imposition plus élevées a contribué à cette évolution, mais les réductions des taux d'imposition pour les groupes de personnes à revenu plus faible ont accentué le déplacement de l'impôt fédéral.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

NOUVELLES FIDUCIES DE REVENU TRANSFRONTALIÈRES

En mars 2004, deux nouvelles structures de fiducie de revenu ont été créées en vue d'acquiescer la totalité ou une partie d'entreprises américaines.

Hardwoods Distribution Income Fund. Des parts sont offertes par un fonds de revenu, qui détient des parts et des billets de second rang d'une fiducie de placement. L'entreprise canadienne est la propriétaire d'une société en commandite (SC) canadienne (Hardwood LP), détenue à 80 % par la fiducie de placement (le reste étant détenu par le groupe vendeur). De même, l'associé commandité est, à 80 %, la propriétaire de la fiducie de placement (le reste étant détenu par l'actionnaire vendeur). L'entreprise américaine est exploitée par une SC américaine, qui appartient pour 80 % à une société par actions à responsabilité limitée (SARL) américaine, détenue par une SCAN qui, à son tour, est détenue par la fiducie de placement. La SARL américaine détient la totalité des actions de l'associé commandité américain. Aux fins de l'impôt, la SC américaine et la SARL américaine sont des entités transparentes (de conduit); la SCAN paie l'impôt sur sa part du revenu de la SC américaine et déduit les intérêts qu'elle paie sur les billets de second rang qu'elle a émis en faveur de la fiducie de placement.

■ Selon le commentaire de l'administration fiscale américaine, si une entité commerciale qui n'est pas automatiquement classée comme une société par actions compte au moins deux associés, elle peut

choisir d'être considérée comme une société de personnes (ou une société par actions) aux fins de l'impôt américain. Elle peut éviter d'être imposée comme une société par actions en vertu de l'article 7704 du *Code* si au moins 90 % de son chiffre d'affaires brut pour toute année d'imposition constitue un revenu admissible, un critère que le fonds prévoit pouvoir respecter – même si aucun avis n'est donné à cet égard – parce que son revenu sera composé de dividendes et d'intérêts sur les actions ordinaires et les billets de la SCAN, et de dividendes de Hardwood LP. Les titulaires de parts du fonds sont considérés comme les propriétaires réels des intérêts sur les billets de la SCAN si aucun titulaire ne détient, par l'intermédiaire du fonds, 10 % ou plus des droits de vote de la SCAN, et n'est pas une banque; l'exonération de la retenue fiscale sur les intérêts de portefeuille devrait s'appliquer, mais si la société de personnes est considérée comme une entité aux fins de l'impôt américain, la retenue de 35 % s'appliquera aux États-Unis.

■ Comme l'entreprise est exploitée par une SC américaine, et non par une société par actions, la part de son revenu qui est attribuable à un associé qui est une société étrangère (SCAN) est assujettie à une retenue de 35 %. L'impôt retenu peut être remboursé s'il est supérieur à l'impôt sur le revenu fédéral américain que la SCAN doit payer, mais il opérera une ponction sur la trésorerie, en particulier dans la première année.

■ Les règles relatives au dépouillement des bénéfiques s'appliquent. La possibilité pour la SCAN de déduire les intérêts payés sur les billets de second rang détenus par la fiducie de placement est restreinte si le ratio emprunts/capitaux propres dépasse 1,5/1 et que les intérêts débiteurs nets dépassent de 50 % son revenu imposable ajusté (avant intérêts, impôts et amortissements). Selon la situation qui prévaut chaque année, l'impôt sur le revenu fédéral américain et l'impôt sur les bénéfices des succursales à payer par la SCAN peuvent augmenter, ce qui réduit les bénéfiques disponibles pour distribution.

■ Pour ce qui est de la nouvelle qualification des emprunts à titre de capitaux propres, les avis ne semblent pas faire de distinction à cet égard; comme les règles relatives au dépouillement des bénéfiques peuvent s'appliquer, l'opération n'a peut-être pas été considérée comme une cible par l'IRS, même si une note afférente aux informations financières pro forma indique qu'il existe au moins une possibilité théorique que la nature des emprunts soit mise en doute.

Medical Facilities Corporation. Les titres de participation au revenu (TPR) représentent une version canadienne des titres représentatifs de revenu (« *income deposit securities* » ou IDS). La SCAN émet

un TPR, une unité d'actions ordinaires, et des billets de second rang. Elle détient la totalité des droits de propriété dans une SARL américaine, qui détient une participation de 51 % dans une société de personnes américaine (le reste étant détenu par les propriétaires actuels de l'entreprise). Comme c'est le cas pour un IDS, un TPR peut être subdivisé en ses composantes par le détenteur à n'importe quel moment après les 90 jours suivant la clôture; il est automatiquement subdivisé lors d'un rachat au gré de la société ou du détenteur ou à l'échéance des billets de second rang ou lors d'un changement de contrôle de la société émettrice. Les détenteurs peuvent regrouper des composantes acquises séparément. Aux fins de l'impôt canadien, l'émetteur est une SCAN dont le revenu provient de distributions effectuées par la SARL américaine, qui est considérée comme une société étrangère affiliée contrôlée. En conséquence, si le revenu de la SARL américaine provient de l'exploitation d'une entreprise active aux États-Unis, la SCAN n'aura pas de REATB et les distributions effectuées par la SARL américaine constituent des dividendes provenant du surplus exonéré.

■ Aux fins de l'impôt américain, on ne tient pas compte de la SARL américaine; la SCAN, qui est imposable sur le revenu provenant de la société de personnes américaine, déduit les intérêts sur les billets de second rang. La retenue d'impôt américaine de 35 % s'applique, et la SCAN peut avoir droit à un remboursement. L'exonération des intérêts de portefeuille s'applique aux titulaires des billets de second rang qui détiennent moins de 10 % des actions avec droit de vote de l'émetteur et qui ne sont pas des banques. En général, aucun impôt américain sur les dividendes n'est payé par voie de retenue sur les actions de l'émetteur.

■ Comme pour les IDS, l'avis de l'administration fiscale américaine précise que la dette ne doit pas être qualifiée de nouveau à titre de capitaux propres; la possibilité de séparer la composante dette de second rang et la composante capitaux propres procure une assurance accrue, même si l'avis n'a pas plus de poids, à première vue, que les avis sur les structures habituelles. Les règles américaines relatives au dépouillement des bénéfices ne s'appliquent pas nécessairement. Les actions et les titres de créance de l'émetteur ne constituent pas des biens étrangers pour les caisses de retraite et les REER canadiens. Un dividende versé par une SCAN à un particulier canadien est imposé au taux de 32 %, comparativement à 46 % pour les revenus d'intérêts.

Jack Bernstein et Barbara Worndl
Aird & Berlis LLP, Toronto

CONTRATS DE LOCATION EN HAUTE TECHNOLOGIE

Dans le budget fédéral 2004, le taux de la DPA pour les ordinateurs et le matériel d'infrastructure pour réseaux de données a été haussé afin d'accroître la productivité par une augmentation de l'investissement. La mesure constitue un incitatif fiscal aux achats directs et accroît l'efficacité fiscale des contrats de location.

Le matériel informatique (matériel électronique universel de traitement de l'information, dans le règlement) n'est pas visé par les règles relatives aux biens de location déterminés (BLD), qui limitent le montant cumulatif des DPA d'un bailleur au moindre des montants suivants : la déduction habituelle et le montant cumulatif du remboursement du principal d'un prêt théorique, portant intérêt, égal à la JVM du bien. Sous réserve d'autres limitations pertinentes – en particulier, le paragraphe 1100(15) du Règlement – la DPA n'est habituellement limitée pour le bailleur que par la règle du taux de 30 % sur le solde décroissant applicable à la catégorie 10.

Une société exploitant une entreprise principale (SEEP) qui est dispensée du paragraphe 1100(15) du Règlement peut théoriquement créer une perte par la location d'ordinateurs; un bailleur qui n'est pas une SEEP peut déduire des montants suffisants au titre de la DPA pour annuler son revenu de location, et non pas seulement le rendement hypothétique du principal calculé en vertu des règles relatives aux BLD. En pratique, la dispense des règles relatives aux BLD n'a souvent aucune signification parce que la limitation de 30 % s'applique. P. ex., les ordinateurs portatifs sont généralement loués en vertu de contrats à court terme et n'ont qu'une faible valeur de revente; les bailleurs demandent normalement des frais de location qui leur permettent de recouvrer leur investissement à un taux qui est supérieur au taux de DPA habituel, de sorte que le bailleur a un revenu comptable supérieur à son revenu fiscal. Le nouveau taux de DPA rend la dispense des règles relatives aux BLD si peu pertinente que certaines SEEP qui louent du matériel informatique choisissent, en vertu du paragraphe 1100(1.14) du Règlement, de traiter ce matériel comme un BLD et calculent la DPA en fonction de la limitation de base sans tenir compte de la règle de la demi-année.

Le budget porte de 30 % à 45 % le taux de la DPA sur les ordinateurs et maintient la dispense des règles relatives aux BLD si le coût en capital d'un bien ne dépasse pas 1 M\$. Les déductions selon le nouveau taux peuvent excéder les frais de location, ce qui crée une déduction nette aux fins de l'impôt dans les premières années des contrats de location par les SEEP.

L'élimination proposée du choix d'une catégorie distincte pour ce type de matériel est malencontreuse, même si, à cause de la modification du taux, il peut être préférable d'utiliser une catégorie unique pour les biens de location. Le choix d'une catégorie distincte permet de déduire une perte finale lors de la cession, mais le regroupement des biens permet d'éviter la récupération d'amortissement. Un bailleur qui vend un bien à la fin d'un contrat de location de trois ans après s'être prévalu des déductions de DPA de 45 % n'a besoin de recouvrer que 23 % du coût initial avant que le regroupement ne devienne avantageux (42 % selon l'ancien taux). De plus, dans le cas d'une catégorie unique, la règle de la demi-année s'applique au montant net des acquisitions et des cessions de l'année considérée, alors que la règle de la demi-année s'applique à chaque nouveau bien porté dans une catégorie distincte.

L'augmentation à 30 % du taux de la DPA pour le matériel d'infrastructure pour réseaux de données n'est pas nécessairement une aussi bonne affaire pour les bailleurs, parce que ces biens sont vraisemblablement des BLD. Cependant, la DPA demandée par un bailleur pour ce type de matériel est souvent restreinte en raison de la limitation de base et non des règles relatives aux BLD. Il est peu probable que les modifications proposées dans le budget incitent à la location de tel matériel qui est un BLD pour l'abri fiscal qu'il représente – les possibilités sont très limitées de pouvoir créer des pertes fiscales par la location d'un BLD – mais elles devraient avoir pour effet de réduire le nombre de cas où le revenu aux fins fiscales est supérieur au revenu comptable dans les premières années du contrat de location.

Richard Marcovitz

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

IMPÔT ÉTRANGER ACCUMULÉ

Si un contribuable inclut dans son revenu de l'année (ou de l'une des cinq années précédentes) un montant de REATB à l'égard d'une société étrangère affiliée contrôlée (SEAC), il peut déduire un montant majoré au titre de l'impôt étranger accumulé (IEA) dans le calcul de son revenu (paragraphe 91(4)). Le REATB est calculé en vertu des règles de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et l'impôt étranger est calculé en vertu d'une loi étrangère; en conséquence, l'application du paragraphe 91(4) à des situations de fait peut poser des problèmes d'interprétation. Une interprétation technique récente de l'ARC (document n° 2002-013420117) aborde quatre questions.

■ L'ARC explique que la déduction au titre de l'IEA n'est pas demandée dans l'année au cours de laquelle

le REATB est constaté ou l'impôt étranger accumulé est payé, mais plutôt dans l'année à laquelle l'impôt étranger à payer se rapporte. Supposons que le contribuable et la SEAC ont des exercices qui coïncident avec l'année civile. Dans l'année 1, la seule source de revenu de la SEAC est un REATB, mais elle n'a pas d'impôt étranger à payer à l'égard de ce revenu en raison d'une provision demandée selon la loi fiscale du pays étranger. La déduction au titre de l'IEA peut être demandée dans l'année 2 si la provision est contrepassée dans cette année et que l'impôt à payer correspondant est finalement payé. De même, une filiale américaine qui fait partie d'un groupe consolidé peut demander une déduction au titre d'un IEA pour un paiement d'impôt compensatoire dans l'année au cours de laquelle l'impôt aurait été payable s'il avait été calculé sur une base non consolidée en vertu du paragraphe 5907(1.3) du Règlement, et non dans l'année au cours de laquelle le paiement d'impôt compensatoire est fait. L'ARC reconnaît en outre que, si l'impôt étranger est exigible dans une année antérieure à l'année au cours de laquelle le REATB apparaît, la déduction au titre de l'IEA peut être demandée dans l'année ultérieure.

■ Le moment où il est raisonnable de considérer l'IEA comme se rapportant au REATB, selon le test objectif formulé dans la Loi (« il est raisonnable de considérer comme s'y rapportant »), est difficile à déterminer puisque le REATB est calculé en vertu des règles prévues dans la Loi pour le calcul du revenu alors que l'impôt étranger est calculé en vertu de la loi étrangère applicable. Le maillage entre les deux régimes fiscaux n'est pas toujours évident pour ce qui est de l'imputation des pertes, de l'utilisation des provisions ou du mélange du REATB et du revenu ou de la perte tiré(e) d'une entreprise exploitée activement par une SEA dans une situation particulière. L'ARC a réaffirmé sa position, formulée dans une IT antérieure (document n° 9719055), suivant laquelle les impôts étrangers payables dans une année ultérieure en raison du mélange du REATB et des pertes tirées d'une entreprise exploitée activement peuvent se rapporter à un REATB constaté dans une année antérieure.

■ La question de savoir comment le paragraphe 5907(1.4) du Règlement proposé – qui limite la déduction des paiements compensatoires à l'égard de pertes qui ne sont pas des PEATB – s'applique à un tel paiement n'est pas abordée, mais l'ARC a indiqué qu'en vertu de la disposition qui doit être adoptée, il s'applique aux paiements de cette nature faits dans une année d'imposition s'ouvrant après 1999 et non dans l'année au cours de laquelle le REATB a été gagné ou dans l'année à laquelle le paiement se rapporte.

■ Les montants compensatoires doivent être « payés » pour satisfaire au paragraphe 5907(1.3) du Règlement. Bien que cela ne soit pas exigé, la plupart de ces montants sont calculés et payés en vertu d'une entente de partage fiscal entre les sociétés du groupe américain. Les montants peuvent être calculés et ne pas être réglés en espèces mais être plutôt reportés au moyen d'une écriture de journal dans un compte intersociétés qui n'est pas soldé de façon courante. Le commentaire de l'ARC est utile : « [Traduction non officielle] Lorsque les sociétés sont des sociétés en exploitation et que l'écriture est portée dans un compte intersociétés qui comporte de nombreuses écritures qui s'annulent, il peut être raisonnable de considérer que le paiement a été fait au moment où l'écriture a été passée. Lorsque la créance reste impayée pendant une longue période de temps, il ne nous apparaît pas raisonnable de considérer le montant comme payé. »

Paul Barnicke

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

TAXES EN ONTARIO

Même si les changements autres que ceux apportés à l'impôt sur le revenu dans le budget de 2004 de l'Ontario ne sont peut-être pas significatifs dans l'ensemble, l'un d'eux est particulièrement mal accueilli et un autre était attendu depuis fort longtemps.

■ Les règles sur l'impôt-santé des employeurs (ISE) sont modifiées rétroactivement à la lumière d'un récent jugement de la Cour de l'Ontario (dossier n° 03-CV-2488030CM3), selon lequel des équipes sportives professionnelles établies en Ontario n'avaient pas à payer l'ISE sur les salaires versés aux joueurs et à d'autres personnes pour les parties jouées à l'extérieur de la province, parce que de tels salaires étaient attribuables à des établissements autres que des établissements stables (ES) situés en Ontario. (Voir « Le vestiaire des joueurs, un ES », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, mai 2004.) La législation « précisera » qu'un tel résultat n'est pas conforme à la *Loi sur l'impôt-santé des employeurs* et que toute rémunération versée à une personne qui se présente au travail dans un ES en Ontario est imposable, rétroactivement au 1^{er} janvier 1990. Comme il était à prévoir, l'Ontario a indiqué qu'elle portera le jugement *Blue Jays* en appel, fort probablement sur la base de la nouvelle législation rétroactive.

■ Un changement attendu depuis longtemps « modernise » les règles régissant la TVD sur les cessions exonérées de biens entre sociétés liées et, de ce fait, établit des règles pour la cession de biens entre les sociétés en nom collectif et leurs mandants. Un projet de règlement sera affiché sur le site Web du

ministère des Finances pour que l'industrie fasse ses commentaires et les propositions seront finalisées à l'automne 2004, pour prendre effet à la date de publication du projet de règlement. Une proposition budgétaire semblable avait été présentée il y a plusieurs années, mais l'engagement de finaliser les propositions à l'automne 2004 représente un pas de plus. Les règles actuelles, en place depuis 1961, semblent parfois archaïques lorsqu'elles doivent s'appliquer aux opérations fiscales contemporaines courantes.

■ Une exemption d'un an de la TVD s'applique aux « frais de marketing de destinations » aux fins touristiques; ces frais étaient auparavant assujettis à une taxe de 5 % sur l'hébergement. On a dit que ce congé de taxe était accordé pour « appuyer l'initiative du secteur hôtelier en vue du financement du marketing touristique et de la relance de l'industrie ontarienne du tourisme » après la crise du SRAS en 2003. Le congé s'applique aux frais facturés entre le 19 mai 2004 et le 18 mai 2005.

■ La remise de la TVD pour les systèmes d'énergie solaire est élargie de façon à couvrir les éoliennes, les microcentrales hydroélectriques et les systèmes de chauffage et de climatisation géothermiques utilisés pour les locaux d'habitation pour permettre « aux propriétaires d'accroître leur autonomie énergétique au moyen de sources d'énergie propre et renouvelable ». La remise s'applique aux achats effectués entre le 28 mars 2003 et le 25 novembre 2007.

■ L'Ontario prend une deuxième série de mesures afin d'amener les taux d'imposition du tabac au niveau national, conformément à son engagement, et porte immédiatement le taux de l'Ontario à 11,1 cents par cigarette, bâtonnet de tabac ou gramme de tabac haché. Les modifications à la loi conféreront au ministre le pouvoir réglementaire de déterminer les futurs taux d'imposition de certains produits du tabac. Des changements seront apportés pour améliorer l'application générale de la *Loi de la taxe sur le tabac* et réduire au minimum « la contrebande et la distribution illégale du tabac », dont une augmentation des amendes minimales imposées par les tribunaux, qui passeront de 500 \$ à 1 000 \$ selon l'infraction, et l'augmentation des sanctions imposées aux personnes se livrant à la distribution des produits du tabac sans autorisation, y compris les récidivistes. Cependant, l'effet bénéfique de la nouvelle amende minimum sur l'application de la loi est douteux.

■ Tous les droits prélevés sur le volume augmentent pour les spiritueux, le vin et certaines autres boissons, en date du 21 juin 2004.

Robert G. Kreklewetz

Millar Kreklewetz LLP, Toronto

MORATOIRE SUR LES DÉCISIONS RELATIVES AUX ABRIS FISCAUX

Dans une récente décision anticipée (2004-0062961R3), l'ARC a affirmé qu'elle étudiait, de concert avec les ministères de la Justice et des Finances, le processus de décision anticipée. Tant que l'étude ne sera pas terminée, l'ARC ne rendra aucune décision anticipée sur l'utilisation de sociétés en commandite à deux niveaux dans le but de mobiliser du capital pour des entreprises existantes, les pertes de ces entreprises étant attribuées aux investisseurs ou aux associés commanditaires. L'ARC a promis de faire une annonce plus tard dans l'année lorsque l'étude sera terminée.

L'étude, qui semble axée principalement sur les abris fiscaux, fait suite aux règlements récents obtenus par l'ARC à l'égard de certains abris fiscaux cinématographiques qui avaient fait l'objet de décisions anticipées et dont les médias ont rendu compte. On s'attend à ce que l'ARC envisage de modifier les avertissements et autres libellés afin de préciser, entre autres, que les déclarations des contribuables peuvent être soumises à une vérification.

Document du Comité conjoint sur les règles relatives aux EPE et aux FNR. Le Comité conjoint de l'ABC et de l'ICCA sur la fiscalité a soumis des commentaires au ministre des Finances le 27 avril 2004 sur les modifications proposées le 30 octobre 2003 concernant les entités de placement étranger (EPE) et les fiducies non résidentes (FNR). Le document aborde les sujets suivants :

■ **EPE.** Modifications aux dispositions de roulement (paragraphe 51(4), 73(1), 85(1.11), 85.1(4), 97(2), 98(7) et 107(4.01), et alinéa 107.4(1k)); entités non résidentes détenues par des sociétés de personnes; élimination de la double imposition (article 94.4); application de l'alinéa 94.1(2)a) au régime du revenu accumulé; ordre des cessions de participations dans des EPE qui ont été soumises au régime du taux prescrit; définitions du paragraphe 94.1(1); règles d'application (paragraphe 94.1(2)); traitement des polices d'assurance étrangères (paragraphe 94.2(11)); sociétés étrangères affiliées détenant des entités non résidentes (alinéa 95(2)g.3)).

■ **FNR.** Définition d'une société privée; revenu de source étrangère distribué à des bénéficiaires non résidents; fiducies de placement non résidentes; application rétroactive des règles sur la déclaration de l'auteur d'une contribution au Canada; fiducies liquidées en 2003; points de rédaction technique.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

PLANIFICATION DE LA VENTE D'UNE ENTREPRISE

Une récente interprétation technique (2003-0029955) porte sur la question de savoir si la DGAE ou des règles anti-évitement précises (paragraphe 84(2) et article 84.1) s'appliquent à une série d'opérations mettant en cause des actionnaires qui dépouillent des surplus d'une société et se prévalent de l'exonération des gains en capital (EGC) lors de la vente d'actions d'une SEXP.

L'interprétation a été émise en réponse à la question 1 lors de la table ronde de 2003 de l'Association de planification fiscale et financière (APFF). La question visait à préciser la position de l'ARC sur une stratégie de planification fiscale semblable à celle qui était en cause dans l'affaire *Geransky* (2001 DTC 243). La CCI avait conclu qu'il n'y avait pas de dividende réputé en vertu du paragraphe 84(2), et que la DGAE ne s'appliquait pas de manière à qualifier de nouveau le produit de la vente pour qu'il soit considéré comme un dividende plutôt qu'un gain en capital. On a demandé à l'ARC de commenter une série d'opérations envisagées par les actionnaires d'une SEXP qui souhaitaient vendre l'entreprise exploitée par la SEXP. Les hypothèses étaient les suivantes : la SEXP transfère la totalité de ses actifs à Filiale – l'achalandage à la valeur fiscale, les autres actifs en franchise d'impôt; Filiale et la SEXP fusionnent, ce qui entraîne une fin d'année d'imposition; le CDC est distribué sous forme de dividendes aux vendeurs; le prix de vente des actions est ajusté pour tenir compte de l'impôt à payer par suite de la vente des actifs et de la distribution sur le CDC; les actions de la SEXP sont vendues; les vendeurs demandent l'EGC sur les actions admissibles de petite entreprise.

L'ARC a affirmé que le paragraphe 84(2) ne s'applique pas si aucun des fonds ou autres biens de la SEXP n'a été distribué ou autrement attribué de quelque façon que ce soit aux actionnaires de la SEXP (les vendeurs). Elle n'a fait aucun commentaire sur l'application éventuelle de l'article 84.1 parce qu'on ne lui avait pas fourni tous les renseignements nécessaires, à savoir la contrepartie que les vendeurs recevraient et l'existence ou non d'un lien de dépendance entre les vendeurs et l'acheteur. L'ARC a affirmé que la DGAE ne devrait pas s'appliquer si la série d'opérations vise un objet commercial prédominant. En général, lorsque l'opération projetée répond à un objet commercial véritable autre que fiscal et que l'acheteur et les actionnaires de la SEXP ne sont pas liés et ont des intérêts distincts et différents, une entente conclue entre les parties suivant laquelle l'acheteur acquerra les actifs de la SEXP au moyen d'un achat de ses

actions n'indique pas en soi que l'acheteur et les vendeurs ont un lien de dépendance.

L'ARC a précisé que cette position ne s'applique qu'aux conséquences fiscales pour les actionnaires (vendeurs) lors de la cession de leurs actions de la SEXP, et non aux autres conséquences fiscales pouvant découler de pareilles situations – au titre, p. ex., des opérations effectuées par la SEXP avant la vente de ses actions.

Wayne Tunney

KPMG LLP, Toronto

NOUVEAU FONDEMENT DE LA COTISATION

Dans *Loewen* (2003 TCC 101), la CCI avait radié des parties de la réponse de la Couronne produite à l'appui d'un avis de cotisation d'impôt auquel le contribuable s'était opposé et pour lequel il avait produit un avis d'appel. La CAF (2004 CAF 146) a infirmé le jugement de la CCI et confirmé que même si la réponse du ministre ne peut augmenter l'impôt à payer, celui-ci peut cependant ajouter un nouvel argument ou un nouveau « fondement de la cotisation » à l'appui d'une nouvelle cotisation existante et ce, même après l'expiration du délai normal de nouvelle cotisation. De plus, la validité de l'opération elle-même peut être contestée par l'utilisation de termes comme « *purported* » et « *alleged* » sans que les plaidoiries ne deviennent répétitives ou ambiguës. *Loewen* passe en revue les principes de base des plaidoiries à la lumière du jugement de la CSC dans *Continental Bank* ([1998] 2 RCS 358), du paragraphe 152(9), du jugement de la CAF dans *Anchor Pointe* (2003 DTC 5512) et des règles de plaidoirie. Selon la Couronne, le jugement *Loewen* atténuera les contestations relatives à la capacité du ministre de fonder sa position sur des motifs différents dans ses plaidoiries.

En 1993, Loewen avait acquis, au prix de 500 000 \$ (150 000 \$ plus un billet), une participation en copropriété indivise de 6,25 % dans un logiciel (pour un coût total de 8 M\$) et avait déduit une DPA de 500 000 \$. Ses déclarations de 1993, 1994 et 1995 avaient été vérifiées et une nouvelle cotisation avait été établie en 2001 au motif que la JVM totale du logiciel était de 1 600 000 \$, et que le logiciel n'avait pu être utilisé avant 1994. La période de nouvelle cotisation pour 1993 et 1994 avait expiré deux mois plus tôt; Loewen s'était opposé et en avait appelé devant la CCI. La réponse de la Couronne à l'avis d'appel comportait trois éléments de défense sur le coût et un quatrième qui pouvait entraîner le refus complet de la DPA. Loewen avait demandé, entre

autres, que des objections particulières (que l'opération n'en était pas une de pleine concurrence, que l'obligation était conditionnelle et que le contribuable n'avait pas d'objectif de gagner un revenu) soient radiées parce qu'elles constituaient une nouvelle cotisation, différente de celle qui faisait l'objet de l'appel. La CCI avait accueilli en partie la demande du contribuable et ordonné que soit radiée de la réponse l'objection sur l'absence d'objectif de gagner un revenu de la part du contribuable et en particulier, les mots « *so-called* », « *called* a », « *purported* » et « *alleged* » – et elle avait ordonné le paiement de frais de 2 000 \$ au contribuable.

La CAF a confirmé de nouveau les principes de base suivants : (1) les plaidoiries précisent les questions en cause; (2) le contribuable s'engage dans le processus d'appel en produisant un avis d'appel contenant les faits et les arguments sur lesquels il s'appuie pour contester la cotisation; (3) la Couronne n'a pas le droit d'en appeler d'un avis de cotisation; (4) la réponse de la Couronne contient sa position sur les faits et les arguments contenus dans l'avis d'appel ainsi que sur les faits et les arguments sur lesquels elle se fonde pour justifier sa cotisation; et (5) le contribuable peut produire une réponse, mais il le fait rarement. Selon la CAF, le fondement de la cotisation, qui est une question de fait historique qui ne change pas, comprend normalement les faits qui, selon le ministre, justifient l'augmentation du revenu imposable dans la nouvelle cotisation, décrit comment les faits s'appliquent à la loi pertinente et contient les conclusions de droit découlant de l'application des faits.

Sur les principes de base relatifs au fardeau de la preuve, la CAF fait remarquer que, sauf si le contribuable est en désaccord avec les faits ou prouve que le ministre n'a pas formulé les hypothèses factuelles, celles-ci sont considérées comme ayant été effectuées. Pour avoir gain de cause, le contribuable doit montrer que même si les hypothèses s'avèrent vraies, elles ne justifient pas la cotisation en droit. Dans sa plaidoirie, la Couronne doit s'assurer que le paragraphe sur les hypothèses est clair et exact, et que les hypothèses formulées après un avis d'opposition ne sont pas considérées comme ayant été faites au moment de l'établissement de la cotisation. Il n'est pas possible d'insérer d'exceptions subsidiaires sous la forme d'hypothèses; celles-ci doivent se trouver ailleurs dans la réponse parce que c'est la Couronne qui a le fardeau de la preuve à leur égard. La Couronne peut plaider que le ministre, au moment de confirmer une cotisation, a formulé une hypothèse qu'il n'avait pas formulée au moment de la cotisation originale; les faits et les arguments à l'appui de cette

dernière hypothèse peuvent être incompatibles avec le fondement initial de la cotisation. Dans *Schultz* (95 DTC 5657), p. ex., la Couronne avait allégué un résultat juridique différent à partir des mêmes faits. Cependant, dans un cas semblable, c'est le ministre qui a le fardeau de la preuve. De plus, en vertu du paragraphe 152(9) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (adopté après le jugement de la CSC dans *Continental Bank*), la Couronne peut avancer tout motif à l'appui d'une cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation, dans la mesure où les nouvelles allégations factuelles formulées de nombreuses années après l'événement ne portent pas préjudice au contribuable. Le paragraphe 152(4) limite aussi la capacité du ministre d'établir une nouvelle cotisation après l'expiration des délais imposés par la Loi ou de percevoir un montant d'impôt qui excède celui de la cotisation faisant l'objet de l'appel. La Couronne peut également présenter de nouveaux arguments juridiques qui découlent de la preuve présentée lors de l'audience devant la CCI s'ils découlent des faits allégués dans les plaidoiries (incluant les faits allégués dans l'avis d'appel et les faits et hypothèses allégués dans la réponse).

La CAF a conclu que les arguments de la Couronne au sujet du caractère raisonnable, du lien de dépendance et de la validité du billet n'étaient pas inadmissibles parce qu'ils ne visaient qu'à limiter la DPA à la JVM du logiciel à la date d'acquisition. Même si le quatrième argument de la Couronne – l'absence de l'objectif de gagner un revenu, nécessaire pour pouvoir déduire la DPA – pouvait en théorie entraîner une augmentation de la cotisation et donc être incompatible avec elle, la Couronne ne cherchait qu'à justifier la nouvelle cotisation et non à refuser la DPA. Même si le nouvel argument de la Couronne avait été formulé à la fin du processus d'opposition et non lors des plaidoiries, la CAF a indiqué que l'arrêt *Anchor Pointe* permettait en quelque sorte à la Couronne de soulever de nouveaux arguments après l'expiration du délai de nouvelle cotisation, dans la mesure où elle ne cherchait pas à augmenter l'impôt. La CAF a infirmé la décision de la CCI de radier les termes « *so-called* », « *called a* », « *purported* » et « *alleged* » parce que le contribuable n'avait pas fait valoir ce moyen de défense et que de tels termes sont appropriés pour faire référence aux allégations de fait non admises. La CAF a également indiqué qu'un contribuable n'acquiert pas un moyen de défense contre des allégations factuelles qu'il croyait abandonnées au stade de la nouvelle cotisation ou de l'opposition, même s'il a déjà consacré temps et argent au processus administratif et qu'il doit renouveler ses efforts devant la CCI.

Dans *Loewen* et *Anchor Pointe*, les tribunaux avaient reconnu la capacité en apparence illimitée du ministre à défendre la cotisation sur la base de tout argument, fondement ou motif au stade de l'appel, peu importe les motifs sur lesquels le litige avait été fondé tout au long du processus administratif et avant l'expiration du délai de prescription. La seule restriction est que le ministre ne doit pas chercher à augmenter l'impôt en cause ou à prendre en compte des opérations différentes de celles sur lesquelles la nouvelle cotisation était fondée à l'intérieur du délai normal de nouvelle cotisation. Cette conclusion est légalement défendable et n'est pas entièrement injuste compte tenu de la complexité de la Loi, de l'évolution constante de la jurisprudence et de l'obligation de l'ARC de faire observer la loi et de l'appliquer de façon équitable pour tout le monde. Cependant, elle est certainement coûteuse pour le particulier qui doit consacrer beaucoup d'argent à recueillir la preuve et les arguments pour contredire les contestations du ministre à sa position pendant tout le processus administratif, qui s'étend habituellement sur une période prolongée, pour finalement se rendre compte qu'il a une série d'arguments nouveaux et inattendus à contester une fois qu'il est devant le tribunal. Le ministre peut vérifier ses théories de nombreuses façons. En particulier, les causes d'évitement comportent habituellement des milliers d'objections en suspens liées à des abris fiscaux fondés sur des principes et des structures semblables et présentées aux contribuables avec l'assurance légale que les fondements juridiques de l'entente résisteront à l'examen. En imposant des restrictions à la capacité du ministre de contester un élément dans une cause donnée (ou une série de causes telles qu'elles sont définies par l'avocat), on forcerait le ministre à procéder à une analyse initiale plus poussée et à être plus sélectif dans le choix des causes à porter devant les tribunaux ou à régler et à reconnaître ainsi le fardeau imposé au particulier (ou à un groupe ayant des intérêts semblables). Jusqu'au moment de l'établissement de la cotisation ou de la réception de l'avis d'opposition, le ministre a eu amplement l'occasion de consolider sa position; dans les cas d'évitement, l'ARC et le procureur du ministère de la Justice auront normalement eu le loisir d'examiner le dossier. Si ce n'est pas à cause du droit, alors c'est à cause de l'équité administrative que l'on devrait exiger que le ministre confirme sa position avant les plaidoiries.

Susan Van Der Hout
Avocate, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Traités

Le nouveau traité avec le **Venezuela**, signé le 10 juillet 2001 et entré en vigueur le 5 mai 2004, s'applique pour les retenues d'impôts sur les montants payés ou crédités à des non-résidents après 2004, et pour tous les autres impôts, à compter des années d'imposition commençant après cette date. Le nouveau traité avec les **Émirats arabes unis**, signé le 9 juin 2002 et entré en vigueur le 25 mai 2004, s'applique pour les retenues d'impôts sur les montants payés ou crédités à des non-résidents après 2003, et pour tous les autres impôts, à compter des années d'imposition commençant après cette date. Des négociations avec **Singapour** pour mettre à jour le traité actuel débiteront le 16 août 2004. Le ministère des Finances aimerait être informé des aspects précis et des difficultés particulières du régime fiscal de Singapour qui devraient faire partie des négociations.

OCDE

Un forum mondial de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables a pris fin à Berlin le 4 juin 2004. L'OCDE cherche à définir des normes d'équité, d'inclusion et d'avantages mutuels par leur mise en place bilatérale, d'ici 2006, dans les pays membres de l'OCDE, les pays qui accueillent des centres financiers, et les administrations à fiscalité privilégiée. Le rapport est disponible sur le site Web de l'OCDE (<http://www.oecd.org>) et à la bibliothèque de l'Association.

Belgique

Pour encourager les investissements dans le domaine du long métrage du documentaire par des sociétés qui n'oeuvrent pas directement dans le secteur de la cinématographie, des abris fiscaux existants ont été bonifiés par la réduction du risque pour l'investisseur. Un montant pouvant atteindre jusqu'à 40 % d'un placement peut être obtenu sous la forme d'un prêt remboursable sur une certaine période de temps; l'impôt sur le revenu des sociétés de 33,99 % sur les bénéfices exemptés permet un rendement de 51 %. Des preuves que toutes les conditions ont été satisfaites doivent être fournies avant que la distribution des bénéfices exonérés d'impôt puisse être effectuée.

Australie

Dans le but de mettre sur pied une structure de financement pour le capital de risque concurrentielle au niveau international, une nouvelle loi élargit l'application de congés fiscaux, rétroactivement au 1^{er} juillet 2002. Parmi les éléments admissibles prévus, notons les placements dans une SPOR et leurs dérivatifs (« *spinoff* »).

Serbie

Pour attirer les investissements étrangers, stimuler la croissance économique et encourager les sociétés nationales à déclarer adéquatement leurs bénéfices, le taux d'imposition passera de 14 % à 10 %. De nouveaux crédits d'impôt et incitatifs seront instaurés pour les secteurs de l'agriculture, du cuir, de la production de textiles, de l'automobile, du traitement des métaux, et de la production cinématographique.

Finlande

Un nouveau projet de loi portant réforme fiscale, qui prendra effet le 1^{er} janvier 2005, abolira le régime d'imputation de crédit et réduira les taux d'impôt sur le revenu et de taxe sur le capital par (1) le maintien des taux peu élevés et du régime fiscal à assiette élargie et (2) la réduction du taux d'impôt actuels des sociétés, qui passera de 29 % à 26 %, et du taux sur les gains en capital pour les particuliers, qui passera de 29 % à 28 %, dans les deux cas dès le début 2005. D'autres modifications comprennent certaines exemptions pour les gains en capital et des modifications à l'imposition des dividendes; de plus, le revenu imposable d'une société cotée sera imposé au taux de 57 % (auparavant 70 %) (les dividendes provenant d'une société non cotée sont compris dans plusieurs fourchettes d'imposition). Le taux de l'impôt sur les grandes fortunes passe de 0,09 % à 0,08 % et le seuil minimum, de 185 000 € à 250 000 €.

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.

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.