

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 12, numéro 7, juillet 2004

### LES SOCIÉTÉS À VOCATION UNIQUE

La politique administrative de l'ARC de ne pas calculer d'avantage imposable à l'actionnaire d'une société à vocation unique a changé. En effet, les nouvelles acquisitions de bien (incluant les biens immobiliers) par une société à vocation unique pourront entraîner le calcul d'un avantage imposable à l'actionnaire d'une telle société en vertu du paragraphe 15(1). Des règles de maintien des droits acquis s'appliquent pour les biens existants et les transferts à une fiducie en faveur du conjoint. (Voir *Impôt sur le revenu Nouvelles techniques* n° 31, 25 mai 2004.)

Le terme « société à vocation unique » n'est pas défini et l'ARC l'utilise pour décrire une société dont les actionnaires ne sont pas visés par la règle de l'avantage aux actionnaires prévue au paragraphe 15(1) si certaines conditions sont respectées. Ainsi, le seul objectif de la société doit être de détenir un bien immobilier aux États-Unis pour l'usage personnel de l'actionnaire. Ces arrangements sont souvent utilisés pour éviter les droits successoraux américains. La politique administrative de l'ARC pour les sociétés à vocation unique établies pour détenir un bien immobilier situé aux États-Unis a vu le jour lorsque, en 1972, le Canada a aboli son impôt sur les biens transmis par décès et mis un terme à la convention fiscale sur les biens transmis par décès qu'elle avait conclue avec les États-Unis. À ce moment, un résident canadien qui détenait un bien situé aux États-Unis se voyait limité, de façon significative, quant à l'allègement qu'il pouvait obtenir à cet égard. Cette absence d'allègement n'était pas considérée appropriée compte tenu du fait que le Canada ne levait pas d'impôt sur les biens transmis au décès de résidents des États-Unis.

Selon l'ARC, ces problèmes de droits successoraux aux États-Unis étaient généralement réglés par les modifications apportées au traité fiscal Canada/États-Unis, entrées en vigueur le 5 novembre 1995 (voir l'article XXIX B). Par conséquent, l'ARC estime qu'il

n'est plus approprié pour elle de maintenir sa politique administrative de ne pas calculer d'avantage imposable en vertu du paragraphe 15(1) lorsque le contribuable est un actionnaire d'une société à vocation unique établie pour détenir un bien immobilier situé aux États-Unis. À compter de maintenant, la politique administrative ne s'applique plus pour les biens acquis par une société à vocation unique ou pour une personne qui acquiert des actions d'une telle société, sauf si l'acquisition d'actions résulte du décès de l'époux ou du conjoint de fait du particulier.

Wayne Tunney

KPMG LLP, Toronto

### AVANTAGES DÉCOULANT D'UN TRAITÉ

Lors du séminaire de la section canadienne de l'*International Fiscal Association*, tenu à Montréal le 10 mai 2004, des représentants de la division des décisions ont fourni des indications sur l'orientation de la politique future de l'ARC sur les avantages découlant d'un traité dans le contexte d'une société de personnes.

L'ARC a réitéré la position qu'elle avait annoncée dans une interprétation technique, le 26 janvier 2004. Ainsi, l'ARC consulte les décisions précédentes portant sur les intérêts versés à des sociétés de personnes hybrides inversées pour déterminer si elles devraient avoir droit aux avantages découlant d'un traité, compte tenu du commentaire de la convention modèle de l'OCDE. À l'heure actuelle, l'ARC ignore la société de personnes et se fonde sur les associés pour déterminer si un traité fiscal donné s'applique, peu importe le traitement fiscal réservé à la société de personnes par le pays de résidence des associés. P. ex., dans une société de placement appartenant à des non-résidents (SPARN) type, une société de personnes canadienne qui compte des associés américains a droit aux avantages réservés aux sociétés de personnes en vertu d'un traité, même si les associés qui sont des résidents des États-Unis ont « coché la case » aux fins de l'impôt américain pour que la société de personnes soit considérée comme une société par actions. L'ARC estime que sa position actuelle ne cadre pas avec le commentaire sur l'article 1 de la convention modèle de l'OCDE, qui porte sur le droit aux avantages découlant d'un traité lorsqu'un pays considère la société de personnes comme étant fiscalement transparente et l'autre pays, comme une entité imposable. Comme le Canada n'a émis aucune réserve au commentaire, l'ARC indique qu'elle réévalue actuellement sa position et qu'elle annoncera sa conclusion dans un prochain numéro de *Impôt sur le revenu Nouvelles techniques*; les

#### Dans ce numéro

Les sociétés à vocation unique	1
Avantages découlant d'un traité	1
Droits d'homologation en C.-B.	2
Déficits et surplus provinciaux	3
Responsabilité des administrateurs en C.-B.	4
REER et créanciers au décès	5
Sociétés de personnes et grandes sociétés	6
Planification fiscale pour les parents âgés	7
Le dilemme du dividende	8
Exigences de conformité aux É.-U. pour les SCAN	10
Actualités fiscales étrangères	11
Planification de la vente d'une entreprise	11

structures existantes pourraient bénéficier de droits acquis. Nonobstant l'examen entrepris par l'ARC, d'autres structures de financement continuent de bénéficier des avantages d'une SPARN inversée. Dans le cadre d'un autre débat tenu lors du même séminaire, un représentant du ministère des Finances a indiqué que s'il y avait quelque incertitude sur cette question, le traité Canada/États-Unis pourrait être modifié de sorte que, dans de telles circonstances, les avantages découlant d'un traité seront clairement refusés. Voilà un élément de plus à surveiller dans le prochain protocole Canada/États-Unis.

Lors du séminaire, il a également été question du taux de la retenue d'impôt sur les paiements à des sociétés de personnes. Selon sa politique établie depuis longtemps, l'ARC permet à la société de personnes de bénéficier des avantages découlant d'un traité au titre des dividendes qui lui sont versés, si les associés résident dans un pays signataire du traité. Cependant, la retenue à taux réduit visant les participations notables ne s'applique pas parce que c'est la société de personnes, et non l'associé, qui détient les actions du payeur qui est un résident du Canada; on ne peut donc pas dire que l'associé non-résident détient une participation notable dans le payeur. C'est plutôt le taux plus élevé de la retenue visant les dividendes pour les placements de portefeuille qui s'applique. Dans une décision de 2003, les associés résidant aux États-Unis d'une société de personnes qui détenait des actions d'une filiale canadienne avaient souscrit de nouvelles actions privilégiées avec droit de vote dans le but de détenir directement la participation de 10 % requise dans la filiale et être ainsi admissible à la retenue de 5 % prévue dans le traité et ce, tant pour les dividendes payés directement à l'associé sur les actions privilégiées que pour les dividendes payés à la société de personnes sur les actions ordinaires. Lors du séminaire, des représentants de l'ARC ont indiqué qu'ils ne croyaient pas que cette structure était abusive, mais ils ont indiqué qu'à la lumière de cette décision anticipée, la position de l'ARC, qui consiste à ne pas tenir compte des associés à titre d'actionnaires, sera réévaluée. L'ARC a indiqué qu'une demande de décision anticipée sur le sujet serait appréciée.

*Albert Baker*

Deloitte & Touche s.r.l., Montréal

## DROITS D'HOMOLOGATION EN C.-B.

Par suite d'une modification récente de la *Probate Fee Act* de la Colombie-Britannique, les droits d'homologation de la C.-B. s'appliquent désormais aux biens meubles incorporels situés à l'extérieur de la province si le défunt résidait habituellement dans la province immédiatement avant le décès. Tant que la constitutionnalité de cette règle ne sera pas établie par

les tribunaux, la modification risque d'avoir une incidence significative sur certaines techniques de planification successorale couramment utilisées par les résidents de la C.-B.

La modification a été adoptée en réaction au jugement de la Cour suprême de la Colombie-Britannique (BCSC) dans *Bloom* (2004 BCSC 70) concernant le *situs* de titres cotés détenus par le défunt dans un compte auprès de la Société de fiducie Banque de Nouvelle-Écosse et inscrits dans le système d'enregistrement de la Caisse canadienne de dépôt de valeurs limitée à Toronto. La *Probate Fee Act* exigeait le paiement de droits d'homologation fondés sur la valeur brute des biens meubles et immeubles du défunt « situés en Colombie-Britannique ». La BCSC a convenu avec la nièce du défunt, qui avait demandé des lettres d'administration testamentaire, que les titres n'étaient pas situés en Colombie-Britannique et que, par conséquent, leur valeur ne devait pas être incluse dans la succession aux fins des droits d'homologation. La cour a conclu que la jurisprudence existante ne fournissait pas de règle pour déterminer avec précision le *situs* des actions détenues dans le système d'enregistrement et que, comme l'avait indiqué la CSC dans *National Trust*, la réponse devait être obtenue par analogie et à la lumière des principes existants. D'après l'analogie qui vient à l'esprit en premier, et qui découle des règles de *common law* existantes, les titres ont le même *situs* que les registres de l'intermédiaire financier où les participations sont inscrites : comme le service d'enregistrement de titres de la société de fiducie était situé à Toronto, le *situs* des titres ne se trouvait pas en Colombie-Britannique.

Il ne fait aucun doute que, craignant l'effet de l'arrêt *Bloom* sur ses recettes, le gouvernement provincial a rapidement modifié la *Probate Fee Act* pour ramener les titres détenus à l'extérieur de la province dans l'assiette d'imposition des droits d'homologation : la modification a reçu la sanction royale le 20 mai 2004, avec effet rétroactif au 30 janvier 2004, date du jugement de la cour. Conformément à la modification, la valeur de la succession d'une personne aux fins des droits d'homologation comprend tous ses biens meubles corporels et biens immeubles situés dans la province et, si le défunt était un résident habituel de la province immédiatement avant son décès, tous ses biens meubles incorporels, peu importe où ils sont situés.

Il est courant pour les résidents de la C.-B. qui souhaitent éviter les droits d'homologation sur leurs biens de placement de les transférer à une société albertaine en échange d'actions et, parfois, de titres de créance. Les règles de *common law* applicables permettent de déterminer que le *situs* des actions (et

des titres de créance structurés de façon adéquate) se trouve en Alberta de sorte qu'ils sont soustraits de l'assiette des droits d'homologation. Cette planification n'est plus valable pour protéger un défunt qui était un résident habituel de la Colombie-Britannique immédiatement avant son décès; d'autres techniques doivent donc être envisagées, telles les fiducies en faveur de soi-même ou les fiducies au profit de l'époux ou du conjoint de fait pour les clients de 65 ans ou plus.

De nombreux praticiens ont exprimé des doutes au sujet de la constitutionnalité de la modification. Dans *Eurig Estate*, la CSC a conclu que les droits d'homologation constituent un impôt (voir « A Tax by Any Other Name », *Canadian Tax Highlights*, novembre 1998). Le paragraphe 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867* limite le pouvoir d'imposition des provinces « à la taxation directe dans les limites de la province ». Dans le cadre des droits successoraux provinciaux, il est généralement acquis que le pouvoir d'imposition des provinces à l'égard des biens transmis par décès se limite à l'imposition 1) des biens meubles ou immeubles situés dans les limites de la province; 2) des biens meubles à l'extérieur de la province qui sont transmis par une personne décédée alors qu'elle était domiciliée dans la province à un ayant droit également domicilié dans la province ou résident de celle-ci; 3) d'un ayant droit (héritier) à des biens, peu importe où ils sont situés, qui est domicilié dans la province ou est un résident de celle-ci. La modification va au-delà de ces paramètres et vise expressément les biens meubles situés hors de la province sans toutefois exiger de quelque manière que l'ayant droit soit résident de la Colombie-Britannique, y soit domicilié ou y soit rattaché de quelque autre façon, bien qu'elle exige que le défunt y ait été un résident habituel au moment du décès. Cependant, le Conseil privé a conclu, dans *Provincial Treasurer of Alberta c. Kerr* ([1933] AC 710), qu'une province ne peut imposer des biens personnels situés à l'extérieur de la province lors du décès d'une personne ayant son domicile dans la province; on peut douter que le remplacement d'un facteur de rattachement de résidence habituelle par celui du domicile puisse améliorer la position de la province.

Malheureusement, le taux relativement peu élevé des droits d'homologation, le coût d'une contestation constitutionnelle, la limitation du recouvrement des impôts levés de façon inconstitutionnelle et la tendance de plus en plus grande des gouvernements fédéral et provinciaux à adopter des lois rétroactives dans le but de corriger des lois mal rédigées ou mal conçues sont autant d'éléments susceptibles de dissuader la contestation devant les tribunaux de la modification adoptée. Il faudra peut-être attendre un bon moment

avant que les tribunaux ne se prononcent sur la validité de la modification.

*Ian Worland*

Legacy Tax + Trust Lawyers, Vancouver

## DÉFICITS ET SURPLUS PROVINCIAUX

Les budgets provinciaux pour l'exercice 2004-2005 présentent une image mixte; comme les provinces ont déjà été frappées de plein fouet par une série de catastrophes en 2003-2004, les ministres des Finances provinciaux ont fait preuve de prudence dans leurs prévisions pour l'année qui vient. Le tableau ci-dessous résume les résultats nets des provinces pour l'année précédente et l'année en cours. (Certains chiffres ont été rajustés pour tenir compte des différences entre les divers systèmes comptables.)

On prévoit que les dépenses augmenteront, au total, de 3,8 % en 2004-2005. Le maintien de taux d'intérêt faibles et la réduction des besoins d'emprunt devraient se traduire par une augmentation de seulement 2,6 % des frais de la dette publique, alors que les dépenses de programme devraient progresser de 3,9 %. Dans les exposés budgétaires, on a fait état d'une préoccupation commune au sujet du contrôle des dépenses tout en souhaitant combler les besoins dans des secteurs clés comme les soins de santé.

Les recettes totales devraient augmenter de 5,5 % considérant que les recettes perçues par les provinces sont en hausse de 5,2 % et que les transferts du gouvernement fédéral devraient augmenter de 7,1 % (selon les estimations des provinces). Aucune réduction importante des impôts des particuliers n'a été prévue dans les budgets de cette année, bien que la Nouvelle-Écosse a adopté certaines des réductions d'impôt déjà promises. Plusieurs provinces abaissent leurs taux de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur le

### Surplus et déficits provinciaux

	Surplus ou déficit (–) ajustés	
	2003-4	2004-5
	<i>en millions de dollars</i>	
Terre-Neuve . . . . .	–150	–325
Île-du-Prince-Édouard . . . . .	–85	–33
Nouvelle-Écosse . . . . .	15	–30
Nouveau-Brunswick . . . . .	–123	2
Québec . . . . .	–267	0
Ontario . . . . .	–6 222	–2 239
Manitoba . . . . .	–70	3
Saskatchewan . . . . .	–214	–158
Alberta . . . . .	3 327	303
Colombie-Britannique . . . . .	–1 644	100
Total . . . . .	–5 264	–2 552

capital des sociétés, mais plusieurs ont été dans l'obligation de relever les taxes sur le capital. Les budgets de la Saskatchewan et de l'Ontario prévoient d'importantes augmentations de la taxe de vente au détail et des prélèvements au titre des soins de santé.

Dans l'ensemble, les dépenses des provinces excèdent les recettes d'un montant estimatif de 6 G \$ en 2003-2004. L'exercice en cours se traduira par une nette amélioration, le déficit global chutant à 2,6 G \$. Le tableau montre que sept provinces ont réussi à améliorer leur résultat net pour 2004-2005, et trois ont transformé des déficits en surplus.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## RESPONSABILITÉ DES ADMINISTRATEURS EN C.-B.

La Colombie-Britannique s'est jointe aux autres provinces qui lèvent une taxe sur la vente au détail et a adopté dans ses lois sur les taxes à la consommation des dispositions sur la responsabilité des administrateurs. Elle étend toutefois cette responsabilité à toute personne réputée être un administrateur par l'administration fiscale.

L'absence de dispositions sur la responsabilité des administrateurs créait un obstacle majeur au recouvrement des taxes imposées aux sociétés qui cessaient d'exister. Par le passé, les administrations fiscales ont essayé de combler le vide juridique en utilisant les recours prévus par la *common law* : comme les taxes perçues sont détenues dans une fiducie créée par la loi, le mauvais usage des fonds en fiducie donnait au bénéficiaire le droit à réparation pour violation d'obligation fiduciaire. Dans *D'Sena* ([1995] 5002 ETC), la Cour d'appel de la C.-B. (BCCA) a conclu qu'un administrateur pouvait être tenu personnellement responsable à cet égard. Un actionnaire-administrateur unique, que la BCCA avait qualifié d'« âme dirigeante » de la société, avait produit des déclarations de taxe sur les services sociaux dans lesquelles il prétendait faussement qu'aucune vente n'avait été effectuée et aucune taxe, perçue. L'administrateur avait retiré les fonds à ses propres fins; la cour a conclu que l'administrateur avait sciemment porté préjudice à la Couronne en omettant de lui remettre la taxe perçue, et qu'il était personnellement responsable de la taxe non remise.

Fort de ce succès, la province a commencé à informer régulièrement les administrateurs de sociétés débitrices qu'ils « pouvaient » être tenus responsables des taxes impayées, et que des mesures de recouvrement seraient mises en place sous peu. Il est clair, toutefois, que certaines situations tombent en dehors de la situation de fait de l'arrêt *D'Sena*, dans le cas, p. ex., d'avis de

cotisation portant sur des taxes impayées même si le non-paiement ne donnait lieu à aucune relation de fiduciaire. Une lettre remise à l'administration dans laquelle on expliquait les limites de l'arrêt *D'Sena* suffisait souvent à mettre un terme à l'affaire.

La Colombie-Britannique a maintenant comblé le vide juridique avec l'introduction du projet de loi 34. En date du 13 mai 2004, les nouveaux articles 102.1 et 102.2 de la *Social Services Tax Act* complètent la législation provinciale sur la taxe de vente. (Des dispositions semblables ont aussi été ajoutées aux lois sur les taxes sur le carburant, le tabac et les chambres d'hôtel.) Le libellé de l'article 102.1 s'inspire de celui des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de la *Loi sur la taxe d'accise* concernant la responsabilité des administrateurs : les administrateurs sont solidairement responsables avec la société des taxes que celle-ci a omis de percevoir ou de remettre à l'administration mais non des taxes que la société a omis de payer, et la province a deux ans pour émettre un avis de cotisation à l'administrateur après qu'il a cessé d'exercer ses fonctions. L'administrateur peut invoquer une défense de diligence raisonnable. Cependant, la disposition de la C.-B. diffère des dispositions fédérales et de celles des autres provinces du fait que la province peut poursuivre un administrateur avant que les recours contre la société aient été épuisés. Il suffit que la province enregistre un certificat de dette auprès de la Cour suprême de la C.-B. pour avoir droit de procéder au recouvrement, sans égard au fait que l'exécution du certificat (assimilable à un jugement) ait réussi ou non. Malgré la souplesse que lui permet la *Social Services Tax Act*, la province affirme, dans le Bulletin GEN 010, qu'elle ne poursuivra les administrateurs qu'en dernier recours.

Beaucoup plus inquiétant est le nouvel article 102.2, qui permet au ministre du Revenu de la province de retenir la responsabilité d'une personne qui n'était pas un administrateur de la société mais qui a exercé certaines ou l'ensemble des fonctions d'un administrateur de la société. Les fonctions en cause ne sont pas décrites dans la loi, mais le Bulletin GEN 010 dresse une liste de diverses activités considérées comme s'inscrivant dans les fonctions d'un administrateur, dont la supervision de fonctions déléguées aux cadres et aux employés. L'article 102.2(3) empêche le Ministre de considérer qu'une personne a exercé de telles fonctions du seul fait de sa participation à la direction de l'entreprise : 1) sous la gouverne ou le contrôle d'un actionnaire, d'un administrateur ou d'un cadre supérieur; 2) en qualité de professionnel fournissant des services professionnels à l'entreprise; 3) en qualité de syndic de faillite; ou 4) en qualité de séquestre, d'administrateur-séquestre ou de créancier garanti exigeant le paiement d'une créance. Le

mot « seul » donne cependant à penser qu'une décision pourrait néanmoins être fondée sur une partie de ces facteurs. Cette nouvelle disposition, qui crée une très grande incertitude chez le personnel cadre des entreprises, en prendra plusieurs par surprise, en particulier les personnes qui ne s'y connaissent pas dans les questions de recouvrement et de remise de la taxe ou qui n'assument aucune responsabilité en cette matière. On se demande, en outre, quelles personnes devraient désormais obtenir une assurance, en vertu du programme d'assurance responsabilité des administrateurs, au titre de cette obligation potentielle.

On peut faire valoir que la province aurait pu atteindre le même but sans adopter l'article 102.2. Au fédéral, l'ARC et les tribunaux ont réussi à faire en sorte que la responsabilité soit attribuée à des personnes qui agissent de façon non officielle en qualité d'administrateur, sans avoir à adopter une disposition législative déterminative. Les tribunaux ont reconnu qu'aux administrateurs de droit (personnes légalement nommées au conseil) s'ajoutaient des administrateurs de fait. Une personne à qui le fédéral a émis un avis de cotisation à titre d'administrateur de fait peut au moins faire valoir qu'elle n'est pas un administrateur; par contre, si le *Commissioner of Social Service Tax* décide qu'une personne est un administrateur, cette personne est réputée être un administrateur aux fins de la loi. L'exercice, par le commissaire, de son pouvoir discrétionnaire pourra sûrement faire l'objet d'un examen et être soumis à un test de rationalité, mais un tribunal ne peut substituer sa décision à celle du commissaire.

La réponse pour certains administrateurs réputés peut résider dans la défense de l'administrateur « à son insu » décrite dans *Perricelli* (2002 GTC 306), une cause sur la responsabilité des administrateurs en matière de TPS qui concernait une personne que l'on estimait être ni un administrateur de droit ni un administrateur de fait. La CCI a toutefois fait remarquer que, même si M. Perricelli pouvait avoir été un administrateur, il avait des motifs raisonnables de croire qu'il n'en était pas un. Dans les circonstances, on ne pouvait attendre que bien peu de lui :

*To attach liability to a director who has shown he did not believe he was such, is to hold such a person to the same standard as a director who knew or ought to have known he should and could take positive steps to prevent the failure to remit. This is an unrealistic expectation of the unwitting director. If you do not believe you are a director and there are reasonable grounds for accepting that belief, then you should be relieved from liability by subsection 323(3) of the Act.*

En outre, la disposition est d'application rétroactive. Le Ministre peut désormais cotiser des administrateurs (réputés ou autres) qui n'assumaient aucune responsabilité à l'égard des taxes au moment du défaut véritable de perception ou de remise de la taxe. Dans un effort apparent pour encourager la divulgation volontaire, une exception est prévue pour les taxes qui ont fait l'objet d'un avis de cotisation avant la fin de la période de six mois suivant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions. Les administrateurs ne sont pas responsables des taxes qui auront fait l'« objet d'un avis de cotisation » avant le 13 novembre 2004.

*Terry G. Barnett et Kimberly L. Cook*  
Thorsteinssons, Vancouver

## REER ET CRÉANCIERS AU DÉCÈS

En juin 2004, la Cour d'appel de l'Ontario (OCA) a rendu jugement dans l'affaire *Perring* qui portait sur le traitement du produit d'un REER après le décès de son titulaire après qu'un créancier eut intenté une poursuite contre la succession. L'OCA a conclu que les REER ne font pas partie de la succession, mais qu'ils reviennent plutôt directement au bénéficiaire désigné, et qu'un créancier ne peut demander le remboursement de sa créance à même le produit d'un REER aux mains du bénéficiaire désigné si la succession n'est pas en mesure de rembourser ses dettes. Ce jugement devrait intéresser les fiscalistes et les planificateurs financiers parce que la position des tribunaux sur ce sujet est différente en Ontario et dans d'autres provinces. *Perring* a pour effet de placer le produit d'un REER sur le même pied que le produit d'une assurance-vie en Ontario : les deux reviennent directement au bénéficiaire désigné et non à la succession, et ils sont donc à l'abri des créanciers. Il reste à voir si les autres provinces adopteront une approche semblable.

L'appelant était un créancier du particulier décédé qui, dans son testament, avait désigné son épouse comme liquidatrice et légataire universelle de la succession. Celle-ci était également la bénéficiaire désignée de deux REER d'après le testament et des documents distincts produits auprès de deux institutions financières qui administraient les REER. L'épouse avait reçu le produit des REER (117 000 \$) en mai 1998. Après que la succession eut fait cession de ses biens en avril 1999, le syndic de faillite avait demandé à l'épouse de verser le produit des REER à la succession. Elle avait refusé et avait liquidé les REER pour en garder le produit net. Le créancier avait cherché à obtenir paiement de sa créance sur la succession à même le produit des REER de la bénéficiaire.

L'appelant faisait valoir que le juge de première instance avait erré en ne concluant pas que le produit des

REER revenait à la bénéficiaire désignée par l'entremise de la succession, citant l'article 2(1) de la *Loi sur l'administration des successions* et la proposition selon laquelle, en droit, la désignation du bénéficiaire d'un fonds est une disposition testamentaire et donc que le fonds revient d'abord à la succession – qui est l'objet des réclamations des créanciers – avant de pouvoir être versé au bénéficiaire désigné. L'appelant a cité l'arrêt *MacInnes* ([1935] SCR 200) de la CSC à l'appui de la proposition selon laquelle un document ne faisant pas partie d'un testament, mais dans lequel le bénéficiaire d'un fonds de participation aux bénéfices est nommément désigné, constitue un document testamentaire. L'appelant a également cité la législation de la Colombie-Britannique et de l'Île-du-Prince-Édouard qui excluent expressément le produit d'un REER de la succession (et, dans le dernier, le soustrait aux réclamations des créanciers de la succession); la *Loi sur les assurances* de l'Ontario (article 196) exclut aussi précisément le produit d'une assurance de la succession de l'assuré. Selon l'appelant, en l'absence d'une législation comparable sur le produit d'un REER, celui-ci devrait d'abord revenir à la succession.

L'OCA a indiqué que l'argument de l'appelant ne pouvait aller au-delà du paragraphe 2(1) de la *Loi sur l'administration des successions* parce que l'article 53 de la *Loi portant réforme du droit des successions* (LPRDS) a été interprété comme une exception statutaire à la règle générale. Le juge de première instance avait conclu que le législateur avait l'intention d'exclure de la succession tout produit du REER dévolu à un bénéficiaire; l'article 72(1)g de la LPRDS énumère un certain nombre d'opérations effectuées par le défunt de son vivant et qui sont réputées être comprises dans la succession aux fins de l'ordonnance de décharge des personnes à charge. Le tribunal de première instance avait conclu que l'existence de la règle déterminative suppose que les opérations énumérées ne sont pas autrement des dispositions testamentaires et, partant, que leur produit ne ferait normalement pas partie de la succession : l'article 72(1)g n'aurait aucune signification si, entre autres, le produit d'un REER était déjà inclus dans la succession. L'OCA est d'accord. Les REER sont expressément inclus dans la définition de « régime », dont la prestation peut être versée à un bénéficiaire désigné, et l'article 53 exclut le REER de la succession du titulaire du régime. L'inclusion du REER dans le patrimoine de la succession en vertu de l'article 72 ne vise qu'à assurer la décharge des personnes à charge. Dans ce contexte, rien ne laisse entendre que le législateur aurait eu des doutes au sujet d'une question sur laquelle il maintenait un contrôle législatif. L'OCA est également d'accord avec le refus du juge de première instance d'appliquer une partie du jugement de la Cour d'appel du Manitoba dans *Clark* – que le produit du REER

aux mains du bénéficiaire désigné demeure redevable des dettes de la personne décédée qui excèdent le patrimoine de la succession – en déclarant qu'il n'y a aucun fondement juridique ou en équité à cette conclusion.

*John Jakolev*

Goodman & Carr LLP, Toronto

## SOCIÉTÉS DE PERSONNES ET GRANDES SOCIÉTÉS

■ La CCI a récemment entendu la cause *Whealy* (2004 TCC 377) qui portait sur l'existence d'une société de personnes. À la suite d'une série d'opérations, les contribuables étaient devenus associés dans une société de personnes étrangère déjà constituée qui possédait des biens immeubles. La société de personnes avait ensuite acquis de petites participations dans des biens pétroliers et gaziers et, 38 minutes plus tard, elle avait vendu les immeubles tout en réalisant une perte importante que les contribuables avaient tenté de déduire dans les années suivantes. Les seuls actifs restants dans la société de personnes étaient les biens pétroliers et gaziers qui ne lui avaient rapporté que des profits et des pertes relativement négligeables au cours des années suivantes. Les contribuables faisaient valoir qu'ils exploitaient une entreprise de vente de gaz naturel par l'intermédiaire de la société de personnes. La CCI a cité le jugement de la CSC dans *Backman* et dans *Spire Freezers* (causes entendues conjointement) où il a été décidé qu'une société de personnes (étrangère ou nationale) n'existe véritablement aux fins de l'impôt sur le revenu canadien que si la relation qui unit les personnes consiste à exploiter une entreprise en commun et ce, dans le but de réaliser un profit. Dans *Whealy*, les contribuables n'étaient pas des associés parce qu'ils n'exploitaient aucune entreprise et ne prévoyaient pas tirer de profit de leur participation dans l'ancienne société de personnes. Il n'y avait aucun actif ni aucune entreprise de l'ancienne société de personnes que les contribuables devaient gérer ou exploiter. Les contribuables étaient simplement copropriétaires de participations minimales dans deux puits de gaz; ils n'étaient pas associés relativement à ces puits.

■ Dans *Canadian Forest Products* (2004 TCC 405), la CCI a conclu que les chèques en circulation n'entrent pas dans le capital imposable d'une société aux fins de l'impôt des grandes sociétés (IGS) de la partie I.3. L'ARC faisait valoir que les chèques en circulation à la fin de l'exercice, en excédent de l'argent en main, constituaient un prêt ou une avance de « capital » d'une banque (alinéa 181.2(3)c) et que, par conséquent, ils faisaient partie du capital imposable aux fins de l'IGS. La CCI a donné raison au contribuable en affirmant que le sens ordinaire des

mots « prêt » et « avance » était déterminatif : dans les faits, il ne pouvait y avoir de prêt parce que l'entreprise n'avait pas de dette envers la banque. Même si les chèques en circulation figuraient au passif dans les états financiers de l'entreprise en vertu des PCGR, les PCGR n'étaient pas pertinents en l'occurrence. On ne sait pas encore si l'ARC portera le jugement en appel.

■ La CSC a récemment refusé la demande d'autorisation d'en appeler d'une question de procédure soumise par le contribuable dans *Potash Corporation of Saskatchewan* (2003 FCA 471). Cette cause illustre à quel point il est important pour une grande société de produire un avis d'opposition complet et exact à un avis de cotisation : les questions ou les arguments qui ne sont pas décrits dans l'avis d'opposition initial de la société ne peuvent être soulevés plus tard (paragraphe 165(1.11) et 169(2.1)). Le contribuable, PCS, avait soumis une requête préliminaire (avant procès) dans le but de faire modifier l'avis d'appel qu'il avait déposé auprès de la CCI, pour inclure des éléments additionnels de revenu dans ses bénéfices relatifs à des ressources aux fins du calcul de la déduction relative aux ressources. La CCI avait permis la modification, mais la CAF a affirmé que, contrairement à ce qui était exigé, PCS n'avait pas fourni dans son avis d'opposition une description raisonnable des éléments de revenu qu'elle souhaitait inclure dans son appel auprès de la CCI. Comme la demande d'autorisation d'appeler a été refusée, le jugement en matière de procédure de la CAF est maintenu, et le contribuable ne peut modifier son avis d'appel auprès de la CCI.

*Paul Hickey*

KPMG LLP, Toronto

## PLANIFICATION FISCALE POUR LES PARENTS ÂGÉS

■ **Procuration.** Le père et la mère devraient avoir chacun une procuration pour la gestion de leurs biens et une autre pour leurs soins personnels. La première permet à son détenteur (le mandataire) de gérer les biens du mandant en cas d'incapacité mentale ou si une signature est requise pour ses placements alors qu'il se trouve à l'étranger. Les conjoints peuvent se nommer mutuellement, et nommer ensuite des remplaçants soit dans le même document, soit dans un document distinct; les père ou mère ayant des actifs de valeur ou qui ont contracté un deuxième mariage peuvent souhaiter se nommer mutuellement et nommer aussi un ou plusieurs enfants pour agir conjointement ou solidairement. Il est fréquent que les personnes ainsi nommées soient également les liquidateurs désignés dans le testament. Si les abus de la procuration sont à craindre, il est préférable, p. ex., que dans une lettre au cabinet d'avocats

qui a préparé la procuration, le mandant n'ordonne sa communication qu'après réception d'instructions écrites de sa part (ou réception d'une lettre et après une conversation avec un médecin confirmant l'incapacité mentale). La procuration pour les soins personnels (testament biologique) autorise le mandataire à prendre des décisions personnelles et des décisions sur les soins de santé pour le mandant devenu inapte. Les volontés de « dernier recours » ou de maintien artificiel des fonctions vitales sont souvent décrites dans une lettre distincte adressée aux avocats des soignants.

■ **Droits d'homologation.** Les droits d'homologation sont généralement exigés pour les biens comme les comptes de banque, comptes de courtage et biens immobiliers personnels situés dans une province. La planification pour éviter les droits d'homologation de 1½% en Ontario peut inclure la nomination de bénéficiaires des polices d'assurance-vie et régimes de retraite. La propriété conjointe (et non commune) de comptes de banque, résidences, comptes de courtage et actions de sociétés privées permet au survivant d'acquérir les biens directement, et non en vertu d'un testament, et de reporter le paiement des droits d'homologation jusqu'à son décès. Les règles habituelles sur les dispositions et attributions doivent être prises en compte lors de la restructuration de la propriété; p. ex., transférer un bien en propriété conjointe peut donner lieu à une disposition à la JVM de la moitié du bien ou à une attribution si l'un des conjoints est le cessionnaire. Les biens en fiducie – une fiducie non testamentaire ordinaire, une fiducie en faveur du conjoint, une fiducie en faveur de soi-même ou une fiducie mixte au profit de l'époux ou du conjoint de fait – ne sont pas soumis aux droits d'homologation. Les testaments doubles ou multiples permettent d'éviter l'homologation et, partant, les droits afférents pour les actions et créances d'une société privée. Les actions peuvent être transmises par les administrateurs sans testament homologué et les actions ou les créances (et peut-être aussi des biens comme une collection d'œuvres d'art) peuvent être transmises en vertu d'un testament secondaire qui n'est pas homologué. Tant ce testament que le premier testament homologué doivent être rédigés avec soin et signés; le testament secondaire doit être signé plus tard et il ne peut révoquer le premier testament.

■ **Testament.** Un testament simplifié l'administration de la succession et assure que tous les biens sont distribués conformément aux volontés du testateur. Le testament procure un certain nombre d'avantages liés à la planification fiscale, p. ex. le report de gains au moyen d'une fiducie en faveur du conjoint et les dons de bienfaisance réputés avoir été faits dans l'année du décès. Des fiducies testamentaires distinctes

faciliteront le fractionnement du revenu grâce à une fin d'année d'imposition différente et à des taux d'imposition progressifs. Un testament à des fins particulières dans un pays étranger où des biens immeubles sont détenus permet d'éviter la complexité de la traduction et de l'homologation d'un testament canadien pour opérer la transmission des biens.

Si le père ou la mère a effectué un gel successoral d'une société de placement qui a un impôt en main remboursable au titre de dividendes d'un montant élevé provenant du revenu de placement, l'établissement d'une fiducie, combinée à une augmentation du capital versé des actions privilégiées ou à l'étalement de leur rachat dans le temps, génère un remboursement d'impôt de la société et réduit ou élimine l'impôt au décès. La vente, postérieure au décès, des actifs d'une SPOR peut donner lieu à un impôt même si l'impôt a été payé sur le gain réalisé sur la disposition des actions au décès de l'actionnaire : le testament devrait contenir des instructions à l'intention du liquidateur pour liquider la SPOR dans la première année d'imposition de la succession, de sorte que la SPOR devra payer l'impôt sur la distribution, mais elle pourra reporter la perte en capital réalisée au rachat des actions. La succession est imposable sur tout dividende imposable qui en résulte (au taux de 31 % en Ontario). Si la succession transfère les actions réputées avoir fait l'objet d'une disposition au décès à une nouvelle société en contrepartie d'un billet égal à la JVM des actions au décès et une action ordinaire, la nouvelle société peut liquider la SPOR et augmenter le coût fiscal des immobilisations non amortissables (en Ontario, le gain en capital au décès est imposé à un taux effectif de 23,2 %).

■ **Biens américains.** Une SCAN peut détenir des titres américains pour éviter les droits successoraux américains. Une planification particulière pour une résidence personnelle aux États-Unis peut inclure la copropriété par plusieurs membres de la famille ou la propriété par une société en commandite canadienne. Si l'un des conjoints est en phase terminale, le droit d'une succession aux crédits unifiés et conjoints en vertu du traité fiscal Canada/É.U. peut être bonifié si tous les biens canadiens sont transférés au conjoint de son vivant; l'allégement en vertu du traité est réduit si la succession détient des biens autres que des biens américains.

■ **Personnes américaines.** Les père et mère d'un enfant ayant la citoyenneté américaine ou qui est un résident américain devraient prévoir des stratégies de planification pour minimiser les conséquences fiscales et réduire la complexité. P. ex., la SPOR canadienne des parents peut être convertie en une société à responsabilité illimitée de la Nouvelle-Écosse sans impôt canadien exigible. L'enfant échappera ainsi à

l'application subséquente des règles américaines régissant la « subpart F », la société de portefeuille personnelle étrangère et la société de placement étrangère passive. Si le père ou la mère, ou les deux, ont la citoyenneté américaine, la planification successorale est plus complexe. Un particulier qui n'a pas la citoyenneté américaine ne devrait laisser aucun bien de façon définitive à son conjoint qui est citoyen américain, puisque son décès entraînera le paiement des droits successoraux américains. Il devrait plutôt laisser un droit viager à son conjoint, par testament, et le reliquat aux enfants. L'assurance sur la vie d'un citoyen américain qui est détenue dans une fiducie permet d'éviter les droits successoraux américains.

■ **Don de titres négociables.** Plutôt que de faire don, disons, de 50 % des actions d'une SPOR à un organisme de bienfaisance et du reste aux enfants, un particulier pourrait donner la moitié des titres négociables sous-jacents à l'organisme de bienfaisance et les actions de la SPOR aux enfants. On suppose que la SPOR détient 1 million de dollars de titres négociables cotés sur le TSE et que tant les actions que les titres négociables sous-jacents ont un coût fiscal nominal. La SPOR est liquidée. Si l'organisme de bienfaisance reçoit les actions de la SPOR, la succession a des produits nets en Ontario de, disons, 385 000 \$ et l'organisme de bienfaisance, de 446 000 \$. Dans l'autre scénario, chacun a un montant net de 500 000 \$.

*Jack Bernstein*

Aird & Berlis LLP, Toronto

## LE DILEMME DU DIVIDENDE

Le budget du 18 mai 2004 du nouveau gouvernement de l'Ontario – le dernier des budgets provinciaux de 2004 – comportait une hausse significative de l'impôt des particuliers (la contribution-santé de l'Ontario) et des augmentations au niveau des droits, des taxes d'accise et des dépenses. Les précédentes hausses du taux général d'impôt des sociétés (IS) et des entreprises de fabrication et de transformation (F&T) sont maintenant en vigueur. Pour 2003 et les années suivantes, le taux des petites entreprises demeure à 5,5 %. (Voir « Des recettes fiscales plus élevées en Ontario », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, janvier 2004.) Cependant, en 2004, les taux d'impôt diminueront dans d'autres provinces. Reconnaisant l'apport essentiel de la petite entreprise à la création d'emplois, certains gouvernements provinciaux de diverses allégeances politiques ont réduit le fardeau fiscal de 2004 des SPCC sur le revenu d'entreprise exploitée activement (REEA). Le taux des petites entreprises est moins élevé en Alberta, en Saskatchewan et au Nouveau-Brunswick, cette dernière province affichant le taux le moins élevé au Canada –



2,5 % – après juin 2004. Le plafond des petites entreprises de 2004 a également augmenté dans toutes les provinces et les territoires, à l'exception de la Colombie-Britannique, de la Saskatchewan et du Québec. Après 2003, les taux d'IS et des entreprises de F&T du Manitoba sont passés de 16,0 % à 15,5 %; après mars 2004, les taux d'IS et des entreprises de F&T de l'Alberta sont passés de 12,5 % à 11,5 %. La surtaxe du fonds jeunesse de 1,6 % du Québec est venue à échéance le 15 mars 2003, pour un IS légèrement inférieur à celui de l'an dernier. D'autres réductions du taux d'IS sont prévues ou proposées dans les trois Provinces des Prairies et au Yukon, même si, après 2003, les Territoires du Nord-Ouest ont augmenté leurs taux de l'IS et des entreprises de F&T, qui sont passés de 12 % à 14 %.

À l'exclusion de l'indexation des fourchettes et des crédits d'impôt non remboursables, seuls la Nouvelle-Écosse et les Territoires du Nord-Ouest ont apporté des changements aux taux d'impôt des particuliers qui ont touché les taux marginaux les plus élevés de 2004 sur le revenu ordinaire et les intérêts, qui sont passés de 47,34 % en 2003 à 48,25 % par la suite en Nouvelle-Écosse, et de 42,05 % à 42,55% dans les Territoires du Nord-Ouest.

Les résultats de la récente élection fédérale ont créé une grande incertitude au sujet de l'orientation budgétaire générale du gouvernement fédéral, qui a accordé divers allègements fiscaux aux sociétés et aux particuliers entre 2000 et 2004. Le nouveau gouvernement libéral minoritaire, avec l'appui du NPD, pourrait s'engager dans d'importants programmes de dépenses. Néanmoins, après 2003, le taux général fédéral de l'IS sur le REEA a diminué, pour s'établir à 21 % (il est maintenant égal au taux fédéral sur les entreprises de F&T). La surtaxe fédérale de 4 % et la DPE de 16 % sont demeurées inchangées, mais après 2003, le plafond des affaires est passé de 225 000 \$ à 250 000 \$, et il devrait encore augmenter pour passer à 300 000 \$ après 2004. Une réduction de taux distincte, mais complémentaire, en vigueur de 2001 à 2004 (réduction du taux des SPCC) a eu pour effet de ramener le taux de l'IS des SPCC sur leur REEA, pour le revenu imposable entre le plafond fédéral des petites entreprises et 300 000 \$, à 22,12 %, soit le taux qui s'applique actuellement au revenu imposable assujéti au taux fédéral général de l'IS ou des entreprises de F&T. La réduction du taux des SPCC ne s'applique pas pour 2005 et les années d'imposition suivantes. La réduction du taux des SPCC, combinée aux divers changements provinciaux apportés aux taux des petites entreprises, aux plafonds des affaires et aux seuils de la récupération (en Ontario seulement), a considérablement accru la complexité du calcul du revenu imposable des sociétés après le versement de

**Impôt sur une distribution de 10 000 \$ de REEA  
exercice se terminant le 31 décembre 2004**

	C.-B.	Alberta	Québec
	<i>en dollars</i>		
<b>REEA admissible à DPE fédérale et provinciale</b>			
<i>Dividendes</i>			
Impôt des sociétés	1 762	1 637	2 202
Impôt des particuliers	2 602	2 014	2 559
	<u>4 364</u>	<u>3 651</u>	<u>4 761</u>
<i>Salaire</i>			
Impôt des particuliers	4 370	3 900	4 624
FSS provincial	0	0	409
	<u>4 370</u>	<u>3 900</u>	<u>5 033</u>
Économie d'impôt	6	249	272
Report d'impôt	<u>2 608</u>	<u>2 263</u>	<u>2 831</u>
<b>REEA : pas de DPE, pas de déduction F&amp;T</b>			
<i>Dividendes</i>			
Impôt des sociétés	3 562	3 387	3 102
Impôt des particuliers	2 033	1 593	2 264
	<u>5 595</u>	<u>4 980</u>	<u>5 366</u>
<i>Salaire</i>			
Impôt des particuliers	4 370	3 900	4 624
FSS provincial	0	0	409
	<u>4 370</u>	<u>3 900</u>	<u>5 033</u>
Coût fiscal d'un dividende	1 225	1 080	333
Report d'impôt	<u>808</u>	<u>513</u>	<u>1 931</u>

Note : Les chiffres supposent que le particulier est imposé au taux marginal le plus élevé et, le cas échéant, est assujéti à un taux de cotisation maximum au fonds des services de santé. L'incidence du RPP/RRQ, de l'AI et d'autres taxes sur la masse salariale n'est pas prise en considération. Le FSS provincial correspond à la partie patronale de tout impôt-santé provincial applicable. Pour les chiffres de l'Ontario, voir « Des recettes fiscales plus élevées en Ontario », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, janvier 2004.

primes raisonnables aux propriétaires/exploitants actifs. Un important report d'impôt est généralement disponible pour le revenu des sociétés se situant entre 250 000 \$ et 300 000 \$ (ou un montant plus élevé, compte tenu du plafond des affaires provincial); mais aux taux marginaux actuels, la distribution de ce revenu aux propriétaires/exploitants sous la forme de dividendes imposables entraîne un coût fiscal.

Après 2003 et pour les années d'imposition à venir, aucun taux préférentiel de l'impôt sur les entreprises de F&T n'est disponible au fédéral et il ne l'est qu'en Ontario, en Saskatchewan, à Terre-Neuve et Labrador, à l'Île-du-Prince-Édouard et au Yukon.

Comme dans les années passées, en tenant uniquement compte des taux, les propriétaires-exploitants

ont bénéficié en 2004 d'un important report d'impôt et de certaines économies d'impôt sur le paiement de dividendes au lieu de salaire sur le REEA de la société sous-jacent admissible à la DPE fédérale et provinciale. D'autres REEA peuvent bénéficier d'un report d'impôt dans toutes les administrations. Généralement, un coût fiscal significatif est rattaché à la distribution du revenu imposé aux mains de la société sous la forme d'un dividende imposable et il varie selon l'administration. Ce coût peut être compensé par l'avantage du report si la distribution est reportée sur une période suffisante, compte tenu de divers facteurs comme le taux de rendement avant impôt dans la société et l'écart entre les taux d'impôt des sociétés et des particuliers.

En général, le régime de la majoration du dividende et des crédits d'impôt engendre des coûts fiscaux si le taux d'impôt des sociétés combiné fédéral et provincial net dépasse 20 % – p. ex., si la DPE fédérale et provinciale ne s'applique pas. Cependant, les propriétaires-exploitants peuvent envisager d'autres solutions à la distribution du REEA sous la forme de gain en capital imposé aux mains de la société. Comme seule la moitié du gain en capital est imposée, le taux intégré effectif sur un gain en capital imposé aux mains de la société est nettement moindre que le taux le plus élevé sur les dividendes canadiens reçus par un particulier. Aussi, des économies d'impôt peuvent être réalisées si le propriétaire-exploitant combine des dividendes imposables efficaces (montants tout juste suffisants pour donner lieu à un remboursement au titre de dividende intégral pour le payeur) et des dividendes en capital pour l'excédent.

De nombreux autres facteurs doivent être pris en considération. Seul le salaire ouvre droit aux cotisations au RPC et au REER. Les frais de garde d'enfants ne sont déductibles que du revenu gagné. Les retenues salariales ainsi que les remises et les acomptes provisionnels des particuliers et des sociétés influent sur la trésorerie. La conservation des revenus au niveau de la société peut influencer sur la taxe sur le capital à payer au fédéral et dans les provinces et, en Ontario, sur la récupération de la DPE. Au niveau de la société, un propriétaire-exploitant devrait tenir compte de la protection contre les créanciers, du statut de société exploitant une petite entreprise admissible, de l'admissibilité au report des gains en capital pour les actions déterminées de petite entreprise, du crédit d'impôt à l'investissement (CCI) disponible, des seuils d'exonération de la taxe sur la masse salariale, des cotisations à la commission de santé et sécurité au travail, des congés fiscaux provinciaux, des emprunts bancaires et des niveaux de revenus pour les CII à la RS&DE ainsi que des dons de bienfaisance. Pour leur part, les actionnaires (incluant les bénéficiaires de fiducies familiales discrétionnaires) devraient tenir

compte du solde de leur compte respectif de perte nette cumulative sur placements, de la pension de sécurité de la vieillesse et autres récupérations du revenu, des dons de bienfaisance, de l'impôt minimum de remplacement, des seuils de revenu pour les contributions-santé provinciales, de la résidence des autres actionnaires et de l'application de l'impôt sur le revenu fractionné aux bénéficiaires mineurs d'une fiducie familiale discrétionnaire.

*Louis J. Provenzano et Donald E. Carson*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## EXIGENCES DE CONFORMITÉ AUX É.-U. POUR LES SCAN

Des règles récemment entrées en vigueur aux États-Unis ont des conséquences sur les obligations de conformité des sociétés canadiennes qui font des affaires aux États-Unis.

■ Les règles qui obligent un contribuable à obtenir un numéro d'identification (TIN) ont été resserrées. La SCAN à qui des clients américains demandent un TIN peut simplement répondre qu'elle n'en a pas et espérer que le client n'ira pas plus loin, mais une telle réponse pourrait soulever des doutes et même nuire à la relation d'affaires. Toutefois, si la SCAN fait une demande de TIN, elle peut, sans le vouloir, se placer dans la mire de l'IRS en ce qui concerne la production de déclarations. Par ailleurs, la SCAN pourrait voir la nécessité d'obtenir un TIN comme un encouragement à constituer une filiale ou autre société affiliée américaine pour exercer ses activités aux États-Unis.

La SCAN qui fait des affaires aux États-Unis par l'intermédiaire d'une société américaine n'est pas tenue de produire une déclaration de revenus aux États-Unis, ce qu'elle serait autrement obligée de faire même si elle est exemptée en vertu du traité, tel qu'il est mentionné ci-après. La constitution d'une filiale américaine distincte peut aider à isoler les activités de la SCAN de façon plus précise, compte tenu de l'existence de deux séries de livres et registres comptables. Cela peut également faciliter le règlement de problèmes d'immigration parce que la présence d'une société affiliée américaine permet souvent aux employés canadiens qui veulent travailler aux É.-U. d'avoir accès à un plus grand nombre de visas. La présence d'une filiale américaine distincte peut se traduire par une diminution des exigences de conformité et même une baisse de l'impôt à payer dans les États où l'entreprise est exploitée, et elle peut accroître la protection de celle-ci contre les créanciers. Du point de vue des clients américains, le fait de faire affaire avec une société distincte aux É.-U. cadre parfaitement avec l'élan patriotique qui a suivi les événements du 11 septembre.

■ L'accent mis par l'IRS sur la conformité pourrait fort bien s'expliquer (comme l'a récemment indiqué un représentant de l'IRS) par son intention d'examiner de plus près le formulaire 8833 (« *Treaty-Based Return Position Disclosure* ») des sociétés étrangères qui produisent leur déclaration en se fondant sur un traité, dans le but de mettre en lumière les questions relatives aux établissements stables (ES) et aux retenues d'impôt. Le formulaire 8833 doit être produit par une société autre qu'une société américaine qui exerce des activités commerciales aux É.-U. et demande une exemption de l'impôt américain au motif qu'elle ne possède pas d'ES aux É.-U., habituellement parce qu'elle n'y a ni bureau ni autre présence physique. Si l'IRS réussit à établir la présence d'un ES et que la déclaration pertinente est alors produite, la SCAN pourrait ne plus être en mesure de demander de déductions – parce que la déclaration a été produite en retard – et, de ce fait, elle pourrait être assujettie à l'impôt américain sur son revenu brut. Un sujet de préoccupation courant consiste à déterminer si une personne qui travaille aux États-Unis uniquement pour une SCAN constitue un ES de la SCAN en travaillant simplement à domicile. Comme de plus en plus d'entreprises commencent à faire appel à des employés qui travaillent à domicile, ce sujet risque de finir par attirer l'attention de l'IRS; celui-ci n'a pas encore pris position sur ce sujet.

Compte tenu de l'amélioration des systèmes informatiques, des obligations de tenue de livres de plus en plus détaillées et du fait que les clients américains sont de plus en plus au fait des obligations de conformité additionnelles des sociétés autres que les sociétés américaines, une SCAN qui exerce des activités commerciales aux États-Unis devra s'attendre à devoir répondre à de plus en plus de demandes de la part du fisc américaine. Une SCAN qui exerce des activités aux États-Unis devrait obtenir les conseils de professionnels, tant au Canada qu'au États-Unis, pour s'assurer d'exercer ses activités de la façon la plus prudente qui soit.

*Carol A. Fitzsimmons*

Hodgson Russ LLP, Buffalo

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### République de Corée

Le *National Tax Service* précise que ses vérifications fiscales visent à encourager la conformité et qu'elles s'adressent tant aux sociétés coréennes qu'étrangères. On tient compte des besoins des sociétés étrangères pour favoriser les investissements. Les vérifications de sociétés dites « relativement honnêtes » auront lieu dans les bureaux de l'administration fiscale et la durée des vérifications sur place sera réduite. En l'absence d'indication claire d'évasion fiscale, les sociétés qui auront

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)

été vérifiées dans les deux années précédentes seront exemptées de toute autre vérification, le nombre de documents qu'elles auront à produire sera réduit, et les vérifications de prix de transfert seront intégrées aux vérifications de routine de la société.

*Carol Mohammed*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## PLANIFICATION DE LA VENTE D'UNE ENTREPRISE

Le présent texte précise la position de l'ARC sur l'application de la DGAE aux faits énoncés dans le document n° 2003-0029955, qui portait sur le dépouillement des surplus d'une société et l'exemption des gains en capital. (Voir *Faits saillants en fiscalité canadienne*, juin 2004.) Il était impossible d'adopter une position finale dans la situation en cause puisque l'application possible du paragraphe 245(2) nécessite un examen de tous les faits et circonstances. Toutefois, à titre de commentaire général, l'ARC confirme que les paragraphes 84(2) et 245(2) ne s'appliqueront généralement pas si 1) les actionnaires vendeurs et l'acheteur n'ont pas de lien de dépendance, 2) les actionnaires vendeurs reçoivent un montant en espèces provenant des propres fonds de l'acheteur en contrepartie de leurs actions de la SEXP et 3) les actifs de la SEXP continuent d'être utilisés dans le cadre de l'exploitation active d'une entreprise par la SEXP ou par une autre entité qui fait partie du groupe de sociétés de l'acheteur.

*Stéphane Prud'homme*

Direction des décisions de l'impôt sur le revenu  
Agence du revenu du Canada, Ottawa

© 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.