

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 12, numéro 9, septembre 2004

## COMITÉ MIXTE SUR LA FISCALITÉ : MODIFICATION RÉTROACTIVE DE LA DGAE

Dans un mémoire daté du 29 juillet 2004, le Comité mixte sur la fiscalité de l'ABC/l'ICCA a fait part de son inquiétude au sujet du caractère rétroactif de la modification de la DGAE proposée dans le budget fédéral de 2004. Le comité presse le ministère des Finances d'éliminer cette rétroactivité qu'il juge inappropriée : en effet, elle échappe au processus judiciaire et élimine de fait le droit d'appel du contribuable en cas de litige fiscal, viole les principes les plus fondamentaux de l'équité du régime fiscal canadien et risque d'encourir les reproches de la communauté internationale. (Le mémoire ne porte que sur le caractère rétroactif de la proposition et non sur le bien-fondé de son application prospective.)

Le budget fédéral de 2004 « précise » que la DGAE vise non seulement les cas d'abus des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais également ceux des dispositions du *Règlement de l'impôt sur le revenu* et des *Règles concernant l'application de l'impôt sur le revenu* ainsi que ceux qui touchent l'application des conventions fiscales du Canada. Cette « précision » est rétroactive à l'instauration de la DGAE en 1988. L'avis de motion de voies et moyens contenu dans le budget modifie la *Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu* et précise que la DGAE s'applique à tout avantage prévu par une convention. Selon le mémoire du comité mixte, sous prétexte de préciser la loi, la proposition vient en fait la modifier de façon substantielle en élargissant la portée de la DGAE : dans les arrêts *Rousseau-Houle* (2001 DTC 250) et *Fredette* (2001 DTC 621), la CCI avait conclu que la DGAE ne s'appliquait pas au règlement. Le comité mixte est d'avis que la rétroactivité viole les principes de base qui sous-tendent le régime fiscal canadien et qu'elle pourrait l'influer de façon négative. Plus précisément, la rétroactivité est inappropriée pour les raisons suivantes.

■ Un changement rétroactif à la loi mine le rôle du système judiciaire, qui est fondamental pour notre société.

■ Le gouvernement décide unilatéralement que les tribunaux doivent appliquer la DGAE à des opérations passées, ce qui, en réalité, prive les contribuables concernés (ceux qui sont actuellement en appel et ceux qui font l'objet d'une nouvelle cotisation à cause du changement) du droit de se faire entendre devant les tribunaux.

■ Revenir 16 ans en arrière, à savoir jusqu'en 1988, pour imposer rétroactivement des opérations qui étaient alors acceptables représente une violation fondamentale du devoir du gouvernement d'agir de façon équitable.

■ Le ministère des Finances avait déjà établi dans quelles circonstances un changement rétroactif pour lever un impôt était approprié; la proposition n'est pas conforme à ces lignes directrices.

■ Les changements rétroactifs apportés à la DGAE sont particulièrement déconcertants : la DGAE est une disposition puissante dont la portée est vaste et dont l'application comporte une large part de subjectivité.

■ Depuis de nombreuses années, le ministère des Finances est conscient des problèmes précis qu'il tente de régler avec cette proposition, mais il avait toujours permis aux contribuables de s'en remettre au libellé original de la DGAE; il est inéquitable de le modifier rétroactivement aujourd'hui.

■ La proposition concerne le traitement que réserve la LIR aux entreprises étrangères et aux obligations internationales du Canada en vertu de ses traités fiscaux bilatéraux. La rétroactivité minera la confiance des autres pays dans l'intégrité des lois fiscales canadiennes.

*Paul Hickey*

KPMG LLP, Toronto

## LA TPS ET LES ES

Une version révisée de l'*Énoncé de politique sur la TPS/TVH – P-208R* sur les établissements stables (ES) a été rendue publique récemment pour fins de discussion. L'énoncé révisé offre une analyse additionnelle de notions clés et comprend de nouvelles parties sur l'installation fixe d'un mandataire et le commerce électronique. Les questions de commerce électronique dans le contexte des ES reflètent la position décrite dans l'actuel *Bulletin d'information technique* 090 sur la TPS. La date limite pour faire parvenir ses commentaires et suggestions à l'ARC est le 29 octobre 2004.

L'énoncé ajoute également neuf nouveaux exemples, dont quatre portent sur le commerce électronique. Les exemples sur le commerce électronique permettent de déterminer si un serveur peut constituer un ES : un certain nombre de facteurs entrent en ligne de compte à cette fin, incluant celui de savoir si le serveur qui est exploité par le non-résident est à la disposition de celui-ci lorsqu'il lui appartient ou est loué par lui, et si les tâches

### Dans ce numéro

Comité mixte sur la fiscalité :	
Modification rétroactive de la DGAE	1
La TPS et les ES	1
Revenu protégé et répartition au prorata	2
Particuliers non imposables	3
TVP : Matériel de production	3
Subpart F : Répartitions discrétionnaires	5
ISE : Mise à jour	5
Plus cher le barbecue	6
Double imposition du revenu de location	6
SEA appartenant à des sociétés de personnes	7
IRS : Entités à chartes multiples	8
Actualités fiscales étrangères	9

exécutées par l'intermédiaire du serveur sont importantes et essentielles aux activités commerciales du non-résident. Le serveur appartenant à un non-résident et qui n'est exploité par celui-ci que pour des fonctions auxiliaires, comme le stockage, ne constitue pas un ES. Cependant, si un serveur au Canada est exclusivement à la disposition d'un non-résident et n'est utilisé qu'aux fins de fournir des installations de stockage de données à des clients au Canada, les tâches effectuées par l'intermédiaire du serveur risquent d'être considérées comme étant essentielles aux activités commerciales du non-résident. De même, le serveur qui autorise, accepte et traite automatiquement les commandes et paiements de clients – activités essentielles pour effectuer des fournitures – pourrait également être considéré comme un ES.

L'énoncé contient également des exemples de situations où le lieu où le mandataire exerce ses activités peut être considéré comme l'ES du mandant. Les exemples mettent en lumière plusieurs facteurs qui permettent de déterminer si un mandataire représente un ES pour le mandant, incluant l'exclusivité de l'accord entre le mandant non-résident et son mandataire, si le mandataire agit pour le compte d'autres parties et le degré de contrôle du mandant sur le mandataire.

*Audrey J. Diamant*

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## REVENU PROTÉGÉ ET RÉPARTITION AU PRORATA

Dans *729658 Alberta Ltd.* (2004 TCC 474), la CCI a déterminé comment le revenu protégé devrait être calculé quand une société reçoit des dividendes sur des actions acquises dans le cadre d'un transfert partiel en vertu du paragraphe 85(1) et vendues ensuite à une partie sans lien de dépendance. La CCI est en désaccord avec l'argument de l'ARC selon lequel le revenu protégé devrait être réparti au prorata entre le « revenu gagné ou réalisé » et la « plus-value non matérialisée des actifs sous-jacents »; le paragraphe 55(2) ne s'applique donc pas en l'espèce.

Le paragraphe 55(2) est une disposition anti-évitement visant le dépouillement de gains en capital qui a pour effet de convertir un dividende intersociétés, autrement libre d'impôt, en un produit de disposition si le dividende fait partie d'une série d'opérations ou d'événements qui entraîne une diminution sensible du gain en capital réalisé sur la disposition des actions. La disposition vise à assurer que la réalisation d'un gain en capital inhérent sur les actions, et qu'il n'est pas « raisonnable de considérer comme étant attribuable » à un revenu protégé, n'est pas évitée par l'utilisation d'un dividende intersociétés déductible en vertu du paragraphe 112(1). En général, le revenu protégé se veut une mesure du revenu de la société qui peut être retiré sous la forme d'un dividende intersociétés libre d'impôt sans être qualifié de gain en capital.

Dans *729658 Alberta*, N et L, deux particuliers non liés, détenaient chacun 50 % des actions de Targetco, une société contrôlée par des Canadiens. Chacune des participations de N et L avait un gain en capital inhérent de 12,4 M\$ (à peu près l'équivalent de la JVM des actions), un revenu protégé pouvant être attribué d'environ 1,9 M\$ et un compte de dividendes en capital de 102 900 \$. Dans la semaine précédant la vente des actions de Targetco à un acheteur sans lien de dépendance, Purchaseco, N et L avaient chacun vendu leurs actions à une société albertaine détenue à 100 pour cent (N Co et L Co, respectivement) en contrepartie d'un billet de 10,4 M\$ et de deux millions d'actions ordinaires, et ils avaient fait le choix d'une somme convenue de 10,4 M\$ en vertu du paragraphe 85(1). Les particuliers avaient déclaré des dividendes imposables de 10,4 M\$ en vertu du paragraphe 84.1(1), le PBR des actions de Targetco pour N Co et L Co s'établissait à 10,4 M\$ et le PBR des deux millions d'actions ordinaires de N Co et L Co pour N et L était nul.

Targetco avait alors versé des dividendes de 2 M\$ (1,9 M\$ de dividendes imposables et 102 900 \$ de dividendes en capital non imposables) à N Co et L Co, qui avaient déclaré les dividendes imposables à titre de dividendes intersociétés libres d'impôt (paragraphe 112(1)). (Les dividendes étaient des dividendes en actions et les actions avaient été rachetées au comptant peu de temps après.) Les dividendes versés réduisaient, à raison d'un dollar pour un dollar, la valeur des actions de Targetco détenues par N Co et L Co, qui avaient alors vendu les actions à Purchaseco au prix de 10,4 M\$ comptant (le PBR des actions). L'opération n'avait pas donné lieu à un gain en capital. Le prix de vente correspondait à la JVM originale des actions moins les dividendes versés avant la vente. L'ARC avait émis un avis de nouvelle cotisation à N Co et L Co en vertu du paragraphe 55(2) au titre des dividendes reçus dans le cadre d'une série d'opérations destinées à permettre le retrait du revenu protégé avant la vente des actions.

Comme la majeure partie du gain couru sur les actions avait été réalisée par N et L lors du transfert à N Co et L Co, l'ARC faisait valoir que le revenu protégé de 1,9 M\$ devait être réparti de la même façon : le gain couru de 1,9 M\$ transféré par N et L à N Co et L Co représentait environ le sixième du gain total de 12,4 M\$ de sorte que N Co et L Co ne devraient recevoir que le sixième du revenu protégé. Les cinq sixièmes restants (1,6 M\$) des dividendes imposables payés par Targetco à N Co et L Co devraient être qualifiés de nouveau de produit de disposition en vertu du paragraphe 55(2). N Co et L Co arguaient que comme les opérations visaient à reporter l'impôt sur le revenu qui avait été assujéti à l'impôt (dans Targetco), aucun fondement raisonnable ne justifiait le refus d'un résultat qui était conforme à l'esprit de la Loi : aucun impôt n'avait été évité et les dividendes n'excédaient pas le revenu protégé. Selon la CCI, la réponse dépendait du sens réservé à l'expression « qu'il est raisonnable de considérer comme étant attribuable » :

comment un gain couru devrait-il être réparti entre le « revenu gagné ou réalisé » et la « plus-value non matérialisée des actifs sous-jacents » ? La position selon laquelle un gain couru devrait généralement être réparti au prorata entre les deux catégories n'est aucunement justifiée : le méthode retenue – une interprétation téléologique de la loi – exige l'attribution du gain au « revenu gagné ou réalisé », et ce n'est que si les dividendes excèdent ce montant que le gain est attribué à la « plus-value non matérialisée des actifs sous-jacents ».

La CCI a cité les règles dites « *Robertson rules* » selon lesquelles le paragraphe 55(2) est censé se limiter aux cas d'évitement fiscal véritable et que le bon sens devrait prévaloir. Selon la cour, aucun impôt n'a été évité – N et L ont payé l'impôt sur la plus-value non imposée des actifs de Targetco quand ils ont déclaré les dividendes imposables de 10,4 M\$ – et les dividendes reçus par N Co et L Co n'excédaient pas le revenu protégé. Il n'y avait pas de « perte de recettes fiscales » parce que l'impôt avait été payé par les particuliers et non par leur société de portefeuille, ou parce que le gain avait été réalisé sous la forme de dividendes et non de gains en capital. Il semble donc que le montant d'impôt qui a été payé correspondait à l'intention du législateur, de sorte que le paragraphe 55(2) ne s'appliquait pas.

Marc Ton-That  
KPMG LLP, Toronto

## PARTICULIERS NON IMPOSABLES

Le communiqué annuel de l'ARC faisant état de statistiques sur les impôts payés par les particuliers a été tellement discret cette année qu'on n'a vu aucun des reportages habituels au sujet de particuliers à revenu élevé qui n'ont pas payé d'impôt. Pourtant, 3 300 particuliers ayant un revenu supérieur à 100 000 \$ n'ont payé aucun impôt en 2002 (2 760 en 2001).

Les 3 300 déclarations indiquant un revenu élevé et aucun impôt à payer n'ont représenté que 0,015 % de l'ensemble des déclarations et que 0,5 % de l'ensemble des déclarations de particuliers ayant un revenu supérieur à 100 000 \$. Dans l'ensemble, les 6,8 millions de déclarations sans impôt à payer ont représenté 31,1 % des 21,9 millions de déclarations produites en 2002. La plupart des déclarations sans impôt à payer indiquaient un revenu inférieur à 15 000 \$; 98,3 % de l'ensemble des déclarations sans impôt à payer montraient un revenu inférieur à 25 000 \$. Il est évident que la plupart de ces contribuables qui n'avaient pas d'impôt à payer ont produit une déclaration pour se prévaloir de la prestation fiscale pour enfants et des programmes provinciaux connexes ou du crédit remboursable pour TPS, ou encore pour obtenir un remboursement de l'impôt retenu au titre d'un emploi à temps partiel ou d'un emploi pour une partie de l'année.

Le tableau montre que 2,9 % de l'ensemble des revenus d'emploi ont été déclarés dans des déclarations sans impôt à payer indiquant un revenu total inférieur à 25 000 \$; ces

Déclarations sans impôt à payer en pourcentage de toutes les déclarations par catégorie de revenu

	Revenu total					Toutes les déclarations
	Moins de 15 000 \$	15 000 \$ à 25 000 \$	25 000 \$ à 50 000 \$	50 000 \$ à 100 000 \$	100 000 \$ et plus	
Nombre	77,4	14,1	1,8	0,4	0,5	31,1
Revenu d'emploi	2,5	0,4	0,1	..	..	3,1
Revenu de retraite	11,3	4,3	0,8	0,1	..	16,6
Revenu exonéré	62,1	12,6	4,8	0,7	0,3	80,5

.. Moins de 0,1 %.

déclarations représentaient aussi 15,6 % des revenus de retraite – pension de sécurité de la vieillesse, prestations du Régime de pensions du Canada, pensions, et prestations de REER – et 92,9 % des revenus exonérés au titre d'indemnités d'accidents du travail, d'aide sociale et de suppléments fédéraux. De plus, ces déclarations représentaient 6,8 % de l'ensemble des revenus en 2002.

Le régime fiscal fait maintenant partie intégrante du régime d'aide sociale : on s'en sert pour distribuer les prestations fiscales pour enfants ainsi que divers crédits fédéraux et provinciaux visant à compenser l'effet des taxes de vente générales et des impôts fonciers, mais aussi pour évaluer la nécessité de programmes d'aide provinciaux et municipaux mieux ciblés. On ne doit donc pas se surprendre que les déclarations sans impôt à payer représentent une grande proportion du flux annuel de déclarations fiscales des particuliers. Cependant, comme le régime fiscal est utilisé à titre de mécanisme de distribution de l'aide sociale, 3 300 particuliers qui avaient un revenu confortable, mais également d'importantes déductions au titre de pertes d'années antérieures, de frais financiers et d'autres déductions admissibles, avaient droit à des programmes de soutien fédéraux et provinciaux en 2002.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## TVP : MATÉRIEL DE PRODUCTION

Le 31 juillet 2001, la Colombie-Britannique a instauré une exemption à la taxe de vente provinciale (TVP) pour les achats de matériel et d'outillage. (L'Ontario et l'Île-du-Prince-Édouard ont déjà des exemptions semblables.) Contrairement à la TPS fédérale, la TVP payée par les entreprises sur leurs achats n'est généralement pas recouvrable; les entreprises ont donc accueilli favorablement cet allègement de la taxe de 7 % (maintenant de 7,5 %) sur les achats d'immobilisations importantes. Cependant, il semble que la province limite dorénavant l'exemption puisqu'elle interprète ses principaux éléments de façon étroite. Il est à souhaiter

que le *Ministry of Provincial Revenue* (MPR) réévaluera sa position, compte tenu de l'importance de cette exemption pour de nombreuses entreprises de cette province.

L'article 76(1)(k) de la *Social Service Tax Act* (SSTA) exempte le matériel et l'outillage visé par règlement qui est acheté ou loué par un fabricant visé par règlement ou une autre personne visée par règlement et qui est destiné à un usage visé par règlement. Les détails sont fournis à la division 13 des règlements. Le règlement 13.2(1) prévoit qu'un fabricant (« *manufacturer* ») qui loue ou achète du matériel et de l'outillage servant principalement et directement à la fabrication de biens meubles corporels admissibles a droit à l'exemption. Le terme « *manufacturer* » est défini au règlement 13.1(1) et s'entend d'une personne qui fabrique, transforme ou produit une catégorie particulière de bien meuble corporel – une définition qui inclut des activités qui vont bien au-delà de la définition classique. Cependant, selon l'exemption prévue au règlement 13.2(1), le fabricant doit utiliser le matériel pour fabriquer (« *manufacture* ») des biens. Le terme « *manufacture* » n'est pas expressément défini, une omission qui a ouvert la porte au MPR pour faire valoir que l'exemption est limitée aux personnes qui fabriquent des biens, plutôt qu'à celles qui s'engagent dans la gamme plus large d'activités énumérées dans la définition élargie de « *manufacturer* » du règlement. Le MPR semble donc dire que l'exemption n'est généralement pas disponible pour les entreprises de transformation, les fabricants et les producteurs, même s'ils sont précisément inclus dans la définition de « *manufacturer* », une conclusion qui a surpris de nombreux praticiens.

Selon la position du MPR, la transformation, à elle seule, n'est pas admissible à l'exemption : il faut qu'un bien sensiblement différent soit créé. Une récente interprétation publiée dans le *Tax Interpretation Manual* (*ruling 8, regulation 13.1*) portant sur des tronçonneuses d'une scierie précise qu'une scierie doit transformer le bois de sciage en un produit sensiblement différent pour être admissible à l'exemption; l'exercice d'activités limitées (comme seulement une ou deux activités de séchage en séchoir, de rabotage ou de coupe) ne permet pas à une personne d'être considérée comme un fabricant. Les activités limitées citées constituent néanmoins des activités de transformation, telles qu'elles ont été définies par la CAF dans *Tenneco* (91 DTC 5207) : un changement dans la forme, l'apparence, ou d'autres caractéristiques d'un bien qui le rendent plus commercialisable.

Le terme « *manufacturing* » n'est pas défini dans la Loi, mais il l'est de façon administrative dans le *Consumer Taxation Branch Bulletin* FST 054 (février 2003) et s'entend de l'opération qui vise à soumettre des matières premières à divers procédés pour donner un produit fini sensiblement différent des matières premières. Dans la cause *York Marble* ([1968] SCR 140), qui fait jurisprudence, la CSC a reconnu que le terme « *manufacture* » s'entendait de la production d'articles à partir de matières premières ou préparées, en leur donnant de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons, manuellement ou à l'aide d'une

machine. Soumettre des dalles de marbre brut à l'appareillage, au coulage de mortier, au compactage, au meulage, au polissage, au coupage et à la finition donne lieu à un « bien produit ou fabriqué au Canada » selon la *Loi sur la taxe d'accise*. La définition énoncée par la CSC n'est pas aussi exigeante que celle du MPR : elle n'exige pas que le produit fini soit « sensiblement différent » des matières premières ou préparées.

Il est difficile de concilier l'étroite définition administrative du terme « *manufacturing* » qu'utilise le MPR pour interpréter le même terme dans le contexte du règlement 13.2(1) avec la liste exhaustive d'activités qui font d'une personne un fabricant. Il semble qu'à la lumière de cette interprétation étroite, la définition élargie de « *manufacturer* » ne soit plus d'aucune utilité; il apparaît que l'inclusion des activités énumérées dans la définition de fabricant visait à influencer l'interprétation du terme « *manufacture* » au règlement 13.2(1).

Les règlements 13.2(3) et (4) étayaient la position selon laquelle l'exemption était destinée à s'appliquer aux producteurs et aux entreprises de transformation. Ces paragraphes prévoient que l'exemption pour les producteurs miniers et les entreprises de transformation du pétrole et du gaz naturel est limitée au matériel et à l'outillage destiné à être utilisé sur le site minier et à la tête de puits ou à l'usine de transformation ou la raffinerie, respectivement. Comme ces producteurs et entreprises de transformation ne sont pas des fabricants (« *manufacturer* ») selon la définition de la CSC ou celle du MPR, la présence de ces dispositions laisse croire que l'exemption était destinée à s'appliquer aux entreprises de transformation et aux fabricants. Il semble que le MPR soit d'avis que ces paragraphes ne visent que les entreprises de transformation et les producteurs admissibles à l'exemption.

La Colombie-Britannique limite également l'exemption en interprétant restrictivement le mot « *part* » (pièce). Le règlement 13.10.2 exempte les pièces achetées ou louées pour être ajoutées au matériel ou à l'outillage exempté; selon le MPR, tout matériau servant à fabriquer des pièces est taxable. Une décision publiée dans le *Tax Interpretation Manual* (*ruling 4, regulation 13.1*, rendu publique en mai 2002) portait sur des convoyeurs qu'une entreprise avait construits et qu'elle devait utiliser dans sa propre usine : le matériel et l'outillage ayant servi à construire les convoyeurs est exempté en vertu du règlement 13.2(1), mais les matières achetées en vrac et qui doivent être coupées pour installer le tapis roulant ne sont pas des pièces et sont donc taxables. Cependant, selon le MPR, seules les matières achetées qui sont prêtes à être utilisées (sans ajustement ou taille) constituent des pièces exemptées. La détermination du statut taxable d'un article en fonction du fait qu'il est prêt à être utilisé ou qu'il est acheté en vrac et doit être transformé semble être contre-intuitive voire même contre-productive au plan administratif.

Jeanette Wang  
Thorsteinssons, Vancouver

## SUBPART F : RÉPARTITIONS DISCRÉTIONNAIRES

Dans des règlements publiés récemment, l'IRS a associé la répartition des bénéfices d'une société étrangère contrôlée (SEC) entre des catégories différentes d'actions aux fins de l'impôt aux écarts de la JVM entre les catégories si la répartition réelle est laissée à la discrétion du conseil d'administration (article 951(a)(1) de l'IRC). Les montants qui doivent être ainsi répartis comprennent le revenu en vertu de la *Subpart F* et les dividendes réputés en vertu de l'article 956, qui sont actuellement imposables pour certains actionnaires américains (sauf les actionnaires qui font un choix précis ou qui sont des sociétés de type C détenant au moins 10 % de la SEC) sans possibilité de crédit pour les impôts étrangers payés par la SEC. Si la date de prise d'effet proposée – toute année d'imposition de la SEC commençant après 2004 – se concrétise, les contribuables pourraient n'avoir que quatre mois pour revoir et modifier leurs structures, s'il y a lieu.

Les nouveaux règlements peuvent avoir une incidence sur des sociétés canadiennes et d'autres sociétés non américaines détenues par des citoyens et des résidents des États-Unis, y compris une SCAN qui est partie à un gel successoral et qui détient des actions privilégiées à valeur fixe accordant des droits à dividendes discrétionnaires aux anciens actionnaires ordinaires. Modifiés pour la dernière fois en 1965, les règlements cherchent à tenir compte de l'évolution du milieu des affaires ainsi que de certaines structures qui, de l'avis de l'IRS, produisent des résultats inappropriés. P. ex., dans l'opération « *Apache* », Enron avait constitué une SEC qui lui avait ensuite prêté de l'argent (donnant ainsi lieu à des intérêts déductibles). Enron détenait les actions ordinaires et un prêteur étranger détenait les actions privilégiées mais, en vertu d'une convention entre actionnaires, aucun bénéfice ne pouvait être distribué à Enron tant que les actions privilégiées étaient en circulation. On peut faire valoir que les actions ordinaires d'Enron ne donnaient lieu à aucune inclusion en vertu de la *Subpart F* parce qu'elles n'étaient pas visées par une distribution hypothétique en fin d'exercice et, comme les distributions n'avaient pas un caractère discrétionnaire, on prétendait qu'elles échappaient à l'application de l'article 1.951-1(e)(3) du règlement. Selon les nouveaux règlements, on ne tient généralement pas compte des restrictions ou limitations sur les distributions de bénéfices aux actionnaires américains dont la structure a été mise en place par la société ou ses actionnaires dans la détermination de la part proportionnelle qui leur revient des montants en vertu de la *Subpart F*, même si ces conditions résultent d'une entente conclue entre des parties non liées, ou que l'entente a un objet commercial autre que fiscal.

La règle générale s'applique toujours : l'attribution à une catégorie particulière d'actions respecte le même ratio au montant total en vertu de l'article 951(a)(1) que les bénéfices qui pourraient lui être distribués si la

totalité des bénéfices étaient distribués le dernier jour de l'exercice de la SEC (date de distribution hypothétique). Cependant, si la répartition entre les catégories est laissée à la discrétion du conseil, elle est fondée sur la valeur relative des catégories à la date de distribution hypothétique – une façon de voir analogue à celle utilisée pour les ajustements de répartition en vertu des règlements relatifs aux déclarations consolidées. Le droit de racheter les actions n'est pas un droit de distribution discrétionnaire en vertu des nouvelles règles – un élément pertinent dans le cas d'un gel type auquel est partie une SCAN qui est une SEC dont les actions privilégiées sont rachetables au gré de la société et au gré des détenteurs.

Les règlements ne précisent pas s'ils s'appliquent également aux FPHC (« *foreign personal holding corporation* », société de portefeuille personnelle étrangère). Cela peut être important pour certaines SCAN ayant des actionnaires qui sont des citoyens ou des résidents des États-Unis : un grand nombre de ces SCAN sont des FPHC, mais pas des SEC en raison des règles d'attribution plus larges relatives aux FPHC, dont celles qui permettent d'attribuer à des actionnaires américains des actions détenues par des sociétés sœurs et par des actionnaires non américains. (Les dispositions législatives introduites à la Chambre des représentants (HR 4520) le 4 juin 2004 prévoient l'abolition des règles relatives aux FPHC.)

Thomas W. Nelson

Hodgson Russ LLP, Buffalo

## ISE : MISE À JOUR

Le budget de 2004 de l'Ontario contient plusieurs propositions visant à améliorer les règles relatives à l'impôt-santé des employeurs (ISE) – simplifier le processus de versement, augmenter les pénalités applicables aux déclarations produites en retard, préciser que les avantages imposables sont assujettis à l'ISE et clarifier l'application de l'ISE à l'égard des employés qui se présentent au travail dans un ES en Ontario. (Un prochain article traitera de ces deux derniers changements.)

Le budget simplifie le processus de versement de l'ISE et élimine les versements excédentaires et insuffisants pour de nombreux employeurs. Si la masse salariale annuelle en Ontario d'un employeur dépasse 600 000 \$, les versements sont actuellement exigibles le 15<sup>e</sup> jour du mois, sur la base de la masse salariale du mois précédent. Après 2004, chaque versement mensuel est fondé sur la masse salariale de ce mois et est exigible le 15<sup>e</sup> jour du mois suivant. Aucun versement ne sera exigible le 15 janvier 2005; le premier versement de 2005 sera exigible le 15 février 2005 et fondé sur la masse salariale réelle de janvier.

Généralement, si au cours d'une année civile, un employeur (et toute société associée) paie une rémunération en Ontario qui excède l'exemption de 400 000 \$, il doit produire une déclaration annuelle d'ISE au plus tard avant le mois de mars de l'année suivante. D'autres dates limites s'appliquent si un employeur décède ou cesse d'avoir un ES en Ontario (p. ex., à cause d'un déménagement, d'une

cessation d'activités ou d'une fusion) ou si sa masse salariale en Ontario excède 400 000 \$ et est payée en un seul mois. (Les employeurs dont la masse salariale en Ontario se situe entre 400 000 \$ et 600 000 \$ sont redevables de l'ISE, mais ils n'ont pas de versement à effectuer; les employeurs dont la masse salariale en Ontario est inférieure à 400 000 \$ ne sont pas assujettis à l'ISE.) Auparavant, si l'impôt exigible dépassait 1 000 \$ à la date limite de production de la déclaration, et que celle-ci était produite en retard, la pénalité était égale à 5 % de l'impôt. Pour les années d'imposition se terminant après le 18 mai 2004, les pénalités pour production tardive des déclarations d'ISE seront augmentées et harmonisées aux pénalités imposées en vertu de la *Loi sur l'imposition des corporations*, à savoir 5 % de l'impôt exigible à la date limite de production de la déclaration, plus 1 % par mois de retard (jusqu'à concurrence de 12 mois), pour une pénalité maximum de 17 %. La pénalité double dans les cas de récidive : 10 %, plus 2 % par mois de retard (jusqu'à concurrence de 20 mois), pour une pénalité maximale de 50 %. (Il semble que toute pénalité pour versement en retard – qui est levée si le montant impayé est d'au moins 1 000 \$ – demeure à 5 % du versement impayé correspondant.)

Les pénalités pour production tardive ne s'appliquent pas sauf si un impôt est exigible à la date limite de production de la déclaration. En vertu des nouvelles règles de versement, un employeur dont la rémunération en Ontario dépasse 600 000 \$ ne devrait pas avoir d'impôt à payer à la date limite de production de sa déclaration annuelle. Non seulement les nouvelles pénalités inciteront-elles les employeurs à effectuer leurs versements à temps, mais une proposition du budget fédéral de 2004 a confirmé que les pénalités imposées par une agence gouvernementale après le 22 mars 2004 ne sont pas déductibles aux fins de l'impôt sur le revenu.

*Louis Provenzano et Sheryl Mapa*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## PLUS CHER LE BARBECUE

L'été est devenu moins chaud quand, le 27 août 2004, l'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC, auparavant Douanes Canada) a annoncé qu'elle imposera des droits antidumping provisoires à l'importation de barbecues extérieurs provenant ou exportés de la République populaire de Chine (RPC) pour ne pas nuire à la production canadienne. Selon l'ASFC, les barbecues chinois ont fait l'objet d'un dumping au Canada à des prix qui étaient également subventionnés, de sorte que le marché canadien a été inondé de barbecues à prix peu élevés. Les dommages consécutifs subis par les fabricants canadiens de barbecues – érosion et compression des prix, perte de chiffre d'affaires et de part de marché, diminution de la capacité d'utilisation, réduction des emplois et baisse de la rentabilité – illustrent un cas classique de dumping.

Il y a dumping quand des produits sont vendus à des importateurs au Canada à des prix inférieurs aux prix de vente sur le marché intérieur de l'exportateur ou à des

prix non rentables. On parle de prix subventionnés quand les produits importés au Canada bénéficient de l'aide financière du gouvernement étranger. La *Loi sur les mesures spéciales d'importation* protège les producteurs canadiens des effets dommageables de ces deux pratiques commerciales inévitables. Une plainte déjà logée par un fabricant canadien de barbecues a incité l'ASFC à ouvrir une enquête préliminaire à la suite de laquelle elle a conclu que les barbecues importés de la RPC avaient fait l'objet d'un dumping au Canada à une marge estimative de dumping de 34,6 % (en pourcentage du prix à l'exportation); la subvention gouvernementale a été estimée à 16,0 %. Le 11 juin 2004, le Tribunal canadien du commerce extérieur (TCCE) a également procédé à une détermination préalable que la preuve alors disponible indiquait de façon raisonnable que les importations avaient nuï à l'industrie canadienne. Le TCCE entreprendra maintenant son enquête sur la question du dommage causé à l'industrie canadienne et poursuivra son enquête sur les questions de dumping et les subventions, et prendra une décision définitive le 25 novembre 2004.

*Robert G. Kreklewetz*  
Millar Kreklewetz LLP, Toronto

## DOUBLE IMPOSITION DU REVENU DE LOCATION

Dans la récente décision (procédure informelle) de la CCI dans *Finch* (2004 CCI 353), le contribuable a été assujéti à une double imposition potentielle d'un revenu de location parce que le droit de propriété légale du bien sous-jacent était incompatible avec le traitement comptable du revenu de location. La documentation insuffisante soumise par les conseillers professionnels du contribuable a forcé la CCI à conclure que la forme juridique avait préséance, ce qui exposait le revenu de location à l'impôt une première fois, dans une société familiale, et une seconde fois, directement entre les mains du contribuable. *Finch* illustre l'importance de bien documenter les opérations entre les membres d'une famille et de respecter la forme juridique documentée des opérations.

Le contribuable, M. F, avait acheté une propriété à Waterloo (Ontario) en 1990 alors qu'il étudiait à l'université, et il l'avait inscrite à son nom. L'acompte ainsi qu'une hypothèque de premier rang avaient été fournis par Finch Travel Ltd., une société détenue par les parents de M. F. De 1990 à 1994, M. F avait vécu dans la propriété et en avait loué une partie à d'autres étudiants; il avait utilisé les loyers pour payer les dépenses ainsi que les versements hypothécaires. Lorsque M. F était déménagé en Écosse en 1994, il avait donné une procuration à son père. La propriété avait continué d'être louée à des étudiants, mais les loyers étaient déposés dans le compte de Finch Travel et déclarés comme élément du bénéfice ou de la perte de location de la

société. En 1993, les comptables agréés de Finch Travel avaient écrit aux avocats de la société au sujet de la mise à jour du registre de procès-verbaux de cette dernière, soutenant que M. F avait acheté la propriété en fiducie pour le compte de la société et demandant qu'un acte de fiducie soit signé entre M. F et Finch Travel pour clarifier la situation. Aucun acte de fiducie n'avait été signé. Finch Travel avait continué de percevoir les loyers et de payer l'impôt s'y rapportant de 1994 à 2000, année au cours de laquelle la propriété a été vendue. Les avocats de M. F avaient demandé un certificat de décharge à l'ARC, qui, après vérification du dossier, avait émis un avis de cotisation à M. F au titre de la retenue d'impôt des non-résidents sur les loyers reçus de 1997 à 2000 selon l'alinéa 212(1)d). M. F avait fait valoir que la propriété appartenait à Finch Travel et qu'aucun montant ne lui avait été payé ou crédité personnellement.

La CCI a indiqué que l'enjeu était de savoir qui était le propriétaire réel de la propriété, mais la situation était truffée d'incohérences. La propriété avait été achetée au nom de M. F qui avait accordé une hypothèque à Finch Travel pour le montant de l'acompte. Les comptables avaient traité la propriété et les revenus comme appartenant à Finch Travel, une hypothèse incompatible avec l'obtention d'une hypothèque ainsi que la demande d'une attestation de paiement de taxe par M. F. Pour la CCI, les clients se sont retrouvés dans cette situation parce que les avocats et les comptables n'ont pas su agir d'un commun accord. En conséquence, la CCI n'avait d'autre choix que de considérer que la forme juridique des documents avait préséance sur les intentions vagues et non exprimées des parties.

Même si aucun montant n'avait été remis en espèces à M. F en Écosse, les loyers qui étaient payés à son père à titre de mandataire constituaient des paiements à un non-résident. Quoique la double imposition ne fut pas souhaitable, elle ne découlait pas d'un geste de l'ARC mais plutôt des agissements des conseillers professionnels du contribuable. La CCI prétendait donc que les montants étaient assujettis à la retenue d'impôt. En outre, la double imposition était plus apparente que réelle : en effet, de 1992 à 2000, Finch Travel avait déduit environ 17 000 \$ de pertes locatives nettes (40 000 \$ de pertes diminuées de 23 000 \$ de revenus dans quatre de ces années). La CCI a fait remarquer que, si M. F avait choisi d'être imposé sur une base nette en vertu de l'article 216, les pertes ne lui auraient probablement été d'aucune utilité à titre de non-résident. Bien que des dispositions telles le paragraphe 248(28) aient pour effet d'éliminer la double imposition, *Finch* illustre le fait qu'elles peuvent ne pas s'appliquer si les opérations ne sont pas documentées de façon adéquate et que la forme juridique n'est pas respectée. D'autres recours peuvent exister si les années d'imposition ne sont pas prescrites.

Wayne Tunney  
KPMG s.r.l., Montréal

## SEA APPARTENANT À DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

Dans le cadre d'une table ronde tenue lors d'un colloque sur la fiscalité de l'Association fiscale internationale (section canadienne) à Montréal en mai 2004, l'ARC a abordé certaines questions concernant les structures transfrontalières. (Deux de ces questions ont été exposées dans « Avantages découlant d'un traité », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, juillet 2004.) Des contraintes de temps avaient empêché l'ARC de traiter d'une autre question sur les raisons limitées pour lesquelles, selon l'article 93.1, les actions d'une société non-résidente qui appartiennent à une société de personnes sont réputées appartenir aux associés.

En vertu de l'article 93.1, ajouté en 2001, les actions d'une société non-résidente qui appartiennent à une société de personnes sont réputées appartenir aux associés aux fins de déterminer si la société est une société étrangère affiliée (SEA) des associés canadiens et ce, pour certaines dispositions qui sont énumérées. En conséquence, les structures étagées qui servent à financer des filiales américaines de sociétés mères canadiennes ont parfois été aménagées de telle sorte qu'une société de personnes formée de plusieurs SCAN détient les actions d'une société étrangère directement plutôt que par l'intermédiaire d'une société canadienne interposée (une société à responsabilité illimitée de la Nouvelle-Écosse, ou SRINE). Les tenants d'une telle structure étagée simple ont conclu que l'article 93.1 assurait non seulement que les associés qui étaient des sociétés canadiennes étaient réputés détenir la propriété des actions de la société étrangère et établissaient ainsi le statut de SEA aux fins de l'article 113 et de certaines autres dispositions, mais également que le revenu admissible gagné par la SEA était réputé être un revenu tiré d'une entreprise exploitée activement en vertu de l'alinéa 95(2)a). En outre, l'alinéa 95(2)a) exige qu'une société non-résidente soit une SEA d'un contribuable, mais il exige également que le contribuable ait une participation admissible dans l'entité non-résidente tout au long de l'année (ou qu'il y soit lié tout au long de l'année, en vertu d'une proposition contenue dans l'avant-projet de loi technique). Par conséquent, certains praticiens ont fait valoir qu'une SRINE, ou une autre entité considérée comme une société aux fins de l'impôt canadien, doit toujours détenir les actions de la SEA.

Le sous-alinéa 95(2)m)(iv) prévoit que les actions appartenant à une société de personnes sont réputées appartenir aux associés aux fins de déterminer si un contribuable a une participation admissible dans une SEA. Cette règle peut faire que le critère de la participation admissible soit satisfait durant la période au cours de laquelle la société de personnes détient la propriété des actions, dans l'hypothèse (douteuse) où le statut de SEA et celui de participation admissible sont réputés. On continue toutefois de s'inquiéter qu'il n'y ait pas

présomption de statut de SEA au départ, parce que l'article 93.1 ne s'applique qu'à des fins limitées. On s'interroge aussi à savoir si une société appartenant à une société de personnes est liée aux associés.

Des représentants de l'ARC ont indiqué de façon officieuse qu'ils évaluent actuellement l'incidence de l'article 93.1 sur le calcul des surplus dans l'année d'acquisition et l'année de cession des actions de la SEA par une société de personnes. L'alinéa 95(2.2)a prévoit qu'aux fins du paragraphe 95(2), une société non-résidente est réputée être une SEA dans laquelle un contribuable a une participation admissible tout au long de l'année si « une personne » a acquis ou a cédé les actions dans l'année et que la société était une SEA dans laquelle le contribuable avait une participation admissible soit au début, soit à la fin de l'année. (L'alinéa b) comporte une règle semblable à l'égard du critère du lien.) L'ARC se demande en ce moment si la mention d'« une personne » plutôt que d'« une personne ou société de personnes » restreint l'application des dispositions déterminatives de l'alinéa 95(2)a pour l'existence d'un revenu tiré d'une entreprise exploitée activement aux fins du calcul des surplus; elle publiera ses conclusions dans un prochain numéro de *Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu*. D'ici-là, lors de l'établissement d'une structure étagée, il pourrait être prudent de s'assurer que les actions de la SEA sont détenues par une entité qui est considérée comme une société aux fins de l'impôt canadien.

Albert Baker

Deloitte & Touche s.r.l., Montréal

## IRS : ENTITÉS À CHARTES MULTIPLES

L'IRS vient de publier des règlements temporaires en vertu de l'article 7701 de l'IRC, qui précisent les notions de « société » (« *corporation* ») et d'« entité américaine » (« *domestic entity* ») aux fins de l'impôt fédéral américain lorsqu'une entité commerciale est constituée ou organisée dans plus d'une administration (entité à chartes multiples). Selon le préambule des règlements, plusieurs administrations ont récemment adopté des dispositions législatives de prolongation ou de « domestication » de sorte qu'il est possible pour une entité commerciale d'être réputée être constituée ou organisée en vertu des lois de plusieurs administrations.

Les règlements prévoient que, si la constitution d'une entité à chartes multiples dans une administration donnée fait qu'elle est traitée comme une société en soi (« *per se corporation* ») en vertu du règlement 301.7701-2(b), l'entité sera réputée être une société aux fins de l'impôt fédéral américain; cette disposition s'applique aux entités commerciales à compter du 12 août 2004, date de publication des règlements. Le règlement temporaire 301.7701-2T(b) prévoit explicitement que le classement de l'entité comme une société en soi et la détermination de son statut américain ou étranger sont faits de manière

indépendante. Supposons que X est une entité à propriétaire unique, constituée en vertu des lois du pays A; X est une société en soi selon la définition donnée au règlement 301.7701-2(b)(8)(i). Plusieurs années après sa constitution, X dépose un certificat de « domestication » dans un État américain (l'État B) à titre de société à responsabilité limitée (SARL). En vertu des lois de l'État B, X est considérée comme ayant été constituée ou organisée à cet endroit à titre de SARL au moment de la production du certificat. Ni le pays A ni l'État B n'exigent que X abandonne sa charte dans le pays A par suite de sa « domestication », et X ne l'abandonne pas; X est désormais une entité à chartes multiples et est considérée comme une société aux fins de l'impôt américain en raison de sa constitution dans le pays A.

En vertu de la loi actuelle, le mot « américain », lorsqu'il est appliqué à une société, signifie constituée ou organisée aux États-Unis ou en vertu des lois des États-Unis ou de tout État; une société « étrangère » est une société qui n'est pas une société américaine. Par conséquent, selon la loi actuelle, une entité commerciale ne peut être à la fois une entité américaine et une entité étrangère. Les règlements précisent en outre qu'une entité (y compris une entité à chartes multiples) est une entité américaine si elle est constituée aux États-Unis, peu importe qu'elle soit également constituée ou non à l'étranger. La détermination de la qualité d'entité américaine se fait indépendamment du statut de la société aux fins de l'impôt fédéral américain. Pour confirmer cette position, le nouveau règlement temporaire 301-7701-5T(a) prévoit qu'une entité commerciale (y compris une entité ignorée) est une entité américaine si elle est constituée ou organisée comme n'importe quel type d'entité aux États-Unis, ou en vertu des lois des États-Unis ou de tout État. Par conséquent, une entité à chartes multiples constituée ou organisée à la fois aux États-Unis et dans un pays étranger est une entité américaine sans égard à son statut dans le pays étranger. P. ex., Y, une entité constituée ou organisée en vertu des lois du pays A à titre de société publique à responsabilité limitée, est classée comme une société aux fins de l'impôt fédéral américain. Y est également une entité qui est considérée comme étant organisée à titre de SARL en vertu des lois de l'État B des États-Unis et, pour cette raison, elle est considérée comme une société américaine.

Le préambule des règlements mentionne que ceux-ci précisent la loi actuelle et ne changent rien au résultat qui serait obtenu si les règles actuelles étaient appliquées adéquatement aux entités à chartes multiples. De plus, les règlements ne fixent pas le lieu de résidence d'une entité aux fins de l'application des dispositions d'une convention fiscale. Par conséquent, ces nouvelles règles n'ont pas préséance sur le paragraphe IV(3) de la convention fiscale entre les États-Unis et le Canada.

Steve Jackson

Ernst & Young LLP, Toronto



## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### Traités

Le 27 septembre 2004, le Canada entreprend des négociations pour mettre à jour son traité avec la **Finlande**. Tout commentaire relatif au traité ou au régime fiscal finlandais doit être soumis à David Sénécal, Division de la législation fiscale au ministère des Finances, au (613) 947-9860.

### Allemagne

L'OCDE est d'avis que même si l'Allemagne a réduit les taux d'impôt sur le revenu des particuliers et des sociétés et élargi quelque peu son assiette d'imposition, le pays doit procéder à d'autres réductions et élargir de nouveau son assiette dans le but de stimuler l'activité économique. Pour l'OCDE, le coût de la réforme devrait être compensé par des réductions des dépenses fiscales, et l'octroi d'une autonomie accrue aux états et communautés en matière d'impôts locaux devrait simplifier le processus décisionnel fédéral.

### Pays-Bas

Un nouveau décret sur l'application du principe de pleine concurrence et sur les principes directeurs de l'OCDE sur les prix de transfert pour les multinationales et les administrations fiscales entre en vigueur immédiatement. Le décret élimine l'incertitude et assure une plus grande flexibilité. On y trouve une liste détaillée des activités des actionnaires dont le coût doit être assumé par ceux-ci et qui sont déductibles pour les sociétés des Pays-Bas. Le décret précise les services de soutien qui peuvent être facturés au coût.

Le gouvernement prévoit faire passer le taux d'impôt des sociétés – actuellement le deuxième plus élevé d'Europe – de 34 % à 31,5 % à compter de 2005 dans le but d'encourager la création d'emplois et les investissements étrangers. Une réduction additionnelle, qui portera le taux à 30 % en 2007, est à l'étude.

### Nouvelle-Zélande

Dans le but de stimuler l'exploration gazière, une proposition contenue dans le projet de loi fiscal de novembre 2004 éliminera, jusqu'à la fin 2009, la règle des 183 jours qui prévoit la levée d'impôts locaux sur les non-résidents de certains pays signataires d'un traité qui font du forage en mer pendant plus de 183 jours.

Dans le but de freiner l'évasion fiscale, une proposition prévoit une amnistie fiscale limitée du *Inland Revenue* en échange du paiement des arriérés d'impôt d'un certain nombre d'années. Ceux qui ne participent pas au programme d'amnistie pourraient faire l'objet de mesures d'exécution sévères.

### Îles Vierges des États-Unis

En juin 2004, la *Economic Development Commission* a prolongé pour des périodes de 10 ans et de 15 ans les avantages fiscaux offerts aux entreprises situées à Christiansted, Sainte-Croix et Frederiksted, respectivement. Pour être admissibles, les sociétés doivent employer au moins 10 personnes à temps plein, dont 80 % doivent être résidents; investir au moins 100 000 \$US de capital à Sainte-Croix dans la première année d'activités; fournir de la formation aux employés, une indemnité en cas de maladie et un régime de retraite; et exploiter certains types d'entreprises, comme des hôtels et installations récréatives, entreprises de fabrication et entreprises de prestation de services à partir des îles à des clients à l'étranger.

### Carol Mohammed

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2004, L'Association canadienne d'études fiscales. Tous droits réservés. Toute demande de reproduction ou copie, sous quelque forme ou par quelque moyen, de toute partie de la présente publication pour distribution doit être adressée par écrit à Michael Gaughan, Responsable des autorisations, L'Association canadienne d'études fiscales, 595 Bay Street, bureau 1200, Toronto, Canada M5G 2N5; courriel : [mgaughan@ctf.ca](mailto:mgaughan@ctf.ca).

En publiant *Canadian Tax Highlights et Faits saillants en fiscalité canadienne*, l'Association canadienne d'études fiscales et Vivien Morgan ne fournissent aucun conseil ou avis professionnel. Les commentaires contenus dans la présente publication représentent l'opinion des auteurs et non pas nécessairement celle de l'Association canadienne d'études fiscales ou de ses membres. Les lecteurs sont priés de consulter leurs conseillers professionnels avant de prendre quelque action en se fondant sur l'information contenue dans la présente publication.