

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 12, numéro 11, novembre 2004

DOMMAGES-INTÉRÊTS ACCORDÉS EN VERTU DE LA CHARTE

Dans *Campbell*, la CCI a accordé des dommages-intérêts compensatoires en vertu du paragraphe 24(1) de la *Charte canadienne des droits et libertés* à un contribuable qui avait été débouté en appel du refus de sa demande de la prestation fiscale pour enfants (2004 TCC 460). Comme *Campbell* est le premier arrêt où la CCI a accordé une réparation en vertu de la Charte (autre que les réparations plus traditionnelles, comme la suppression de la clause contestée), il risque donc d'être porté en appel.

Au départ, M. C s'était vu accorder la prestation fiscale pour enfants parce qu'il prenait soin de son fils et n'avait pas de conjointe au cours des années pertinentes. Le ministre lui avait cependant refusé la prestation après avoir appris que tout au long de la période en question, M. C avait une conjointe et que les deux vivaient avec leur fils dans la même maison. Selon l'alinéa f) de la définition de « particulier admissible » de l'article 122.6 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, si la personne à charge réside avec un parent de sexe féminin, on suppose que c'est ce parent qui assume principalement la responsabilité pour le soin et l'éducation de l'enfant. Au procès, M. C a témoigné que c'est lui qui prenait principalement soin de l'enfant, contrairement au témoignage de la mère et d'une tante. La CCI a conclu que, tout compte fait, le témoignage de M. C n'était pas suffisamment crédible pour réfuter la présomption et que c'est la mère qui voyait principalement aux besoins de l'enfant. L'appel avait donc été rejeté. La CCI a également examiné la prétention de M. C selon laquelle il avait fait l'objet de

discrimination fondée sur le sexe, contrairement au paragraphe 15(1) de la Charte, vu l'effet discriminatoire de la présomption de l'article 122.6.

La CCI a conclu que la présomption est constitutionnelle et que le traitement différent qu'elle réserve aux personnes de sexe mâle n'est pas discriminatoire : dans une analyse contextuelle, la présomption ne viole pas le paragraphe 52(1) de la *Loi constitutionnelle* à cause de son effet bénéfique sur les enfants parce qu'elle accélère le versement de la prestation en réduisant les délais substantiels d'un litige pour l'obtenir. La CCI a cependant estimé que les fonctionnaires du ministère avaient appliqué la présomption de manière telle qu'elle s'apparentait à une discrimination de fond : l'ARC avait envoyé un questionnaire à M. C afin d'obtenir des informations pour l'aider à établir une cotisation, mais le questionnaire avait, en apparence, été ignoré. Le ministre s'était aveuglément et injustement fié à la présomption; l'intérêt supérieur de l'enfant n'avait pas été pris en considération.

La CCI a-t-elle compétence, dans le cadre d'un appel en matière d'impôt sur le revenu, pour accorder une réparation autre que ce qui est prévu à l'article 171 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* si elle doit se prononcer sur une violation des droits protégés par la Charte à cause d'une mesure prise en vertu d'une disposition législative qui n'est pas inconstitutionnelle ? La CCI a conclu qu'elle avait compétence pour accorder les réparations qu'elle estime convenables et justes en vertu de l'article 24 de la Charte. La cour a fait remarquer que la suppression de la disposition contestée n'accorderait aucune réparation à M. C parce que, de toute façon, il n'aurait pas eu droit à la prestation pour enfants. La CCI a plutôt accordé 1) une injonction mandatoire relative aux traitements des appels à venir de la détermination par le ministre de ce qu'est un « particulier admissible », si le ministre ne tient aucunement compte de l'intérêt supérieur de l'enfant, et (2) des dommages-intérêts compensatoires de 1 000 \$, incluant les frais. D'après l'injonction mandatoire, si une cotisation est uniquement fondée sur la présomption, et qu'il n'existe aucun motif raisonnable de croire qu'elle est appliquée dans l'intérêt supérieur de l'enfant, le tribunal doit déterminer, selon la prépondérance des probabilités, qui, du père ou de la mère, est responsable du soin et de l'éducation de l'enfant; dans les circonstances appropriées, la cour peut donc accorder des dommages-intérêts compensatoires au père.

Robert McMechan
TaxAssistance.ca

Dans ce numéro

Dommages-intérêts accordés en vertu de la Charte	1
Direction et administration effectives	2
La TVP ontarienne et les logiciels	2
La réduction du déficit au Canada	3
Encouragement au rapatriement aux É.-U.	3
Poursuites en Ontario	4
Imperial Oil	5
Les dividendes admissibles selon l'IRS	6
Certificats selon l'article 116	7
Actions et clause d'indexation sur les bénéficiaires futurs	8
Propriétaires-exploitants : Conseils fiscaux de fin d'année	9
Nouvelles lignes directrices sur la RS&DE	10
Déduction pour ristourne	10
Actualités fiscales étrangères	11

DIRECTION ET ADMINISTRATION EFFECTIVES

Dans un récent jugement prononcé au Royaume-Uni, *Mr. R c. Holden* (SPC/00422), les « *special commissioners* » ont repris le critère de la *common law* sur la résidence des sociétés, tel qu'il avait été formulé dans *De Beers Consolidated Mines* ([1906] AC 455), et ont précisé le comportement que doivent adopter les directeurs pour être considérés comme dirigeant et administrant une société. Les « *commissioners* » ont conclu qu'en l'espèce, le directeur unique ne faisait que se conformer aux volontés du contribuable.

Dans *De Beers*, la Chambre des lords avait établi qu'une société constituée à l'étranger n'était un résident du Royaume-Uni aux fins de l'impôt que si elle y était effectivement dirigée et administrée. Peu importe que, dans le passé, on ait tenu compte du lieu où les formalités juridiques se déroulaient, incluant les réunions où les opérations étaient approuvées et les documents, signés, l'arrêt *Mr. R c. Holden* indique que le simple geste physique de signer des résolutions ou des documents est insuffisant : c'est le lieu où la décision de signer le document est réellement prise qui constitue l'endroit où la société est effectivement dirigée et administrée.

M. R avait mis au point un plan complexe en vue de réaliser des économies d'impôt. Il avait constitué des sociétés étrangères dans le cadre d'une série d'opérations pour éviter l'impôt sur les gains en capital réalisés sur la disposition d'actions initialement détenues par lui. Il était essentiel à la réussite du plan que E BV, constituée aux Pays-Bas, ne réside pas au Royaume-Uni : E BV avait été insérée dans la structure à mi-parcours à cause d'une modification fiscale destinée à contrecarrer les stratégies qui avaient été conçues à l'origine. E BV avait acquis des actions de sa société mère, C Ltd., et elle les avait vendues plus tard à un tiers. Selon l'*Inland Revenue*, les opérations avaient été orchestrées à partir du Royaume-Uni : le directeur de E BV n'avait pas pris la décision mais il avait agi pour le compte de M. R ou de ses représentants.

Les « *special commissioners* » sont d'accord avec l'*Inland Revenue* et concluent que même si le directeur avait signé ou passé les documents et tenu les réunions des administrateurs à l'étranger, la société était effectivement dirigée et administrée au Royaume-Uni. Pour qu'un tribunal puisse conclure que la direction et l'administration sont effectivement exercées à l'étranger, il faut que le directeur participe véritablement au processus décisionnel menant à la vente, ce qui suppose la prise d'une décision éclairée quant à savoir si la résolution devrait être adoptée ou si les documents devraient être signés ou passés. Il existait des motifs commerciaux sérieux pour que le directeur général de

E BV accepte de vendre ses actions, mais il semble qu'il n'en ait aucunement tenu compte et qu'il n'ait même pas reçu certains documents pertinents.

Si des Canadiens mettent sur pied des sociétés à l'étranger dans le cadre d'une stratégie fiscale internationale, l'arrêt *Mr. R c. Holden* souligne l'importance de l'intervention des dirigeants étrangers dans le processus décisionnel si leur approbation est nécessaire en vertu du droit des sociétés. Les dirigeants étrangers ne peuvent simplement approuver automatiquement des résolutions ou des documents qui ont été préparés ou convenus au Canada; ils doivent véritablement participer à la décision pour que la société étrangère demeure un résident étranger. Les renseignements nécessaires à l'évaluation des mérites d'une opération donnée doivent leur être communiqués, à défaut de quoi la société risque de perdre son statut de non-résident et de subir des conséquences fiscales négatives au Canada.

Irina Schnitzer

Thorsteinssons, Toronto

LA TVP ONTARIENNE ET LES LOGICIELS

Après plus de deux ans d'analyse et de consultation auprès de parties intéressées, l'Ontario a rendu publiques des modifications techniques à la réglementation sur la TVP applicable aux logiciels, rétroactivement au 19 juillet 2002. Les changements seront bien accueillis par certains, mais le secteur de la technologie de l'information risque de les considérer comme généralement inefficaces à alléger le fardeau de règles exagérément complexes.

Le règlement introduit quelques éléments nouveaux et reprend certaines définitions. La mise à niveau de logiciel taxable est dorénavant définie comme un service de rectification de problèmes entre différents programmes informatiques ou l'amélioration de programme informatique mise à la disposition de tous les titulaires d'un permis d'utilisation. Cette nouvelle définition est peut-être plus étroite, mais elle demeure suffisamment générale pour couvrir les mises à niveau, modifications, corrections, etc. des programmes. Les services de planification de projet, notamment l'analyse des spécifications, la détermination des prérequis en matière de matériel et de logiciels, les prévisions de travail et la préparation de rapports, échappent expressément à la taxation. Il n'existait auparavant aucune exemption précise pour la plupart des étapes de la conception et de la mise au point d'un projet de mise en œuvre, mais, en pratique, une telle exemption était accordée.

Les règles sur la juste valeur et le seuil minimum ont également été élargies. Auparavant, aucune taxe n'était exigible si les services informatiques taxables et

non taxables étaient vendus ensemble à un seul prix et que le coût, pour le vendeur, de la partie taxable ou encore le temps qu'il passait à la fourniture de la partie taxable ne dépassait pas 10 % de la partie non taxable. Compte tenu des difficultés inhérentes aux calculs fondés sur le coût pour le vendeur, des options ont été ajoutées pour permettre d'évaluer le seuil minimum de 10 %, incluant la méthode de la juste valeur et toute autre méthode raisonnable. Les règles du seuil minimum s'appliquent dorénavant à une vente groupée (« *bundled mix* ») de services et programmes informatiques aussi bien qu'à des services d'essai de programmes taxables par ailleurs.

L'exemption pour les « modifications », qui sont définies comme des changements apportés au code source, est également élargie de façon à inclure les modifications à l'interne. En vertu de cette règle, les modifications ne sont pas taxées si leur valeur cumulative, incluant les salaires des employés participant directement au processus, excède la valeur du programme informatique taxable original.

Les explications qui accompagnent les changements contiennent une discussion fort utile des services et programmes informatiques personnalisés non taxables. La nécessité d'identifier les composantes intégrales d'une fourniture aux fins de l'analyse de la taxe de vente est également reconnue; les composantes d'une fourniture précise permettent d'en établir la juste valeur, qu'elles soient énumérées séparément ou non, mais les composantes autonomes ou accessoires peuvent être taxées à titre de fournitures distinctes ou d'intrants à la fourniture principale. Cette discussion nous rappelle la notion de « fourniture unique » par opposition à celle de « fourniture multiple », qui est au cœur du régime de la TPS, et elle représente peut-être les premiers pas de l'Ontario dans la reconnaissance de l'importance de cette notion dans le contexte de la TVP.

Audrey Diamant

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

LA RÉDUCTION DU DÉFICIT AU CANADA

Le ministère des Finances vient d'afficher sur son site Web la publication annuelle *Tableaux de référence financiers*, qui contient des renseignements détaillés sur les opérations budgétaires des gouvernements du Canada ainsi qu'une série de tableaux qui expliquent comment le Canada a réaligné sa politique fiscale.

Les chiffres donnés dans le communiqué du ministère des Finances aux fins de comparaisons internationales, qui sont résumés dans le tableau ci-dessus, se fondent sur les données relatives aux

Canada, opérations générales des gouvernements, comptes nationaux, 1992 à 2003 en pourcentage du PIB

	Recettes	Dépenses	Soldes
	pourcentage		
1992	44,2	53,3	-9,1
1993	43,5	52,2	-8,7
1994	43,0	49,7	-6,7
1995	43,2	48,5	-5,3
1996	43,8	46,6	-2,8
1997	44,5	44,3	0,2
1998	44,5	44,4	0,1
1999	44,1	42,5	1,6
2000	44,1	41,0	3,1
2001	42,8	41,1	1,7
2002	41,4	40,6	0,8
2003	41,3	40,1	1,2

comptes nationaux compilées par l'OCDE. Ces chiffres montrent que les revenus de tous les paliers de gouvernement au Canada ont chuté, passant de 44,2 % du PIB en 1992 à 41,3 % en 2003. Globalement, tous les pays du G7 se sont comportés essentiellement de la même manière, mais le ratio du revenu au PIB n'a pas diminué de façon aussi rapide ou marquée au Canada qu'aux États-Unis. Les dépenses ont affiché une baisse spectaculaire au Canada, passant de 53,3 % à 40,1 % du PIB. Aucun autre pays du G7 n'a connu une diminution aussi rapide de l'importance relative des dépenses gouvernementales; du côté américain, le ratio des dépenses au PIB est passé de 38,1 % à 35,7 %.

On le sait déjà, la balance du gouvernement canadien, sur la base des comptes nationaux publiés par l'OCDE, est passée d'un déficit de 9,1 % du PIB en 1992 à un excédent de 1,2 % en 2003. La performance du Canada est encore plus impressionnante lorsqu'on la compare à celle des autres pays du G7, qui ont tous enregistré des déficits en 2003 et, à l'exception de l'Italie, des déficits supérieurs à ceux de 1992. Compte tenu de l'amélioration des résultats financiers annuels du Canada, le passif financier brut pour l'ensemble des paliers gouvernementaux au Canada a chuté, passant d'un équivalent de 100,8 % du PIB en 1996 (année où le sommet a été atteint) à 75,6 % en 2003. Parmi les autres pays du G7, seuls les États-Unis ont réduit l'importance relative de leur passif financier brut.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

ENCOURAGEMENT AU RAPATRIEMENT AUX É.-U.

Le 22 octobre 2004, le président Bush a signé l'*American Jobs Creation Act* (JCA), loi qui met fin de

façon progressive au régime fiscal des revenus extraterritoriaux (RET). Selon l'OMC, ce régime a fait naître des subventions illégales; la JCA permettra aux entreprises de bénéficier de 137 G\$ US de nouvelles incitations fiscales au cours des 10 prochaines années. Une disposition d'allègement principale prévoit l'instauration progressive d'une déduction de 9 % à l'égard des bénéficiaires manufacturiers nationaux. Les réformes relatives à la fiscalité internationale prévoient une réduction de 9 à 2 du nombre de crédits pour impôt étranger (CIE dits « *baskets* ») (passifs et généraux), un report du CIE sur les 10 années à venir et sur l'année précédente, l'abolition du plafond de 90 % du CIE au titre de l'impôt minimum de remplacement et une modification du traitement des revenus provenant de la location d'aéronefs et du fret. Du point de vue canadien, la proposition la plus significative est probablement l'allègement fiscal temporaire à l'égard des bénéficiaires rapatriés, sous la forme d'une déduction de 85 % des dividendes reçus dans certaines conditions (article 965 du *Code*).

Une société américaine peut faire le choix de déduire 85 % des « dividendes en espèces » qu'elle reçoit d'une société étrangère contrôlée (SEC) au cours de son année d'imposition qui a débuté avant l'adoption de la JCA ou l'année suivante. Les dividendes en espèces comprennent les sommes d'argent incluses dans le revenu brut à titre de dividendes et les sommes d'argent distribuées par une SEC au cours de l'année du choix et incluses dans le revenu brut à titre de revenu déjà imposé à hauteur des sommes incluses en vertu de la *subpart F* par l'actionnaire américain au cours de la même année. Le dividende doit excéder une moyenne historique, établie pour une période de base, des dividendes et autres montants rapatriés. Le montant déductible est diminué de toute augmentation de la dette d'une SEC envers une personne liée (autre qu'une autre SEC) contractée en vue du versement du dividende. Le but de la proposition est reflété dans l'obligation selon laquelle un montant égal au dividende (mais ne dépassant généralement pas 500 M\$ US) doit être investi aux États-Unis selon un plan de réinvestissement approuvé par le directeur financier du contribuable avant le versement du dividende. L'obligation de réinvestissement de dividendes peut être satisfaite au moyen de programmes d'embauche et de formation, d'infrastructures, de R&D, d'investissement en immobilisations ou de dépenses de restructuration financière à des fins de création ou de maintien d'emplois.

La déduction relative aux dividendes reçus offre aux multinationales américaines de nouvelles occasions de planification fiscale et de nouveaux défis importants. Pour déterminer le montant optimal à rapatrier d'une

SEC afin d'avoir droit à la déduction, la société doit évaluer le niveau de dividendes en espèces nécessaire pour excéder la moyenne historique établie pour une période de base. Cette évaluation exige une modélisation pour comparer la nouvelle mesure temporaire et le mécanisme de crédit réputé standard en vertu de l'article 902 du *Code* ainsi qu'une évaluation de la capacité du groupe de distribuer de liquidités, de l'incidence du CIE relatif à la distribution, du coût du rapatriement associé à l'impôt de la partie XIII de la loi canadienne, et du besoin réel de réinvestissement de fonds aux États-Unis. Dans une situation type, si une filiale canadienne d'une société mère américaine a des bénéficiaires non répartis non distribués qui n'ont pas déjà été assujettis à l'impôt aux États-Unis, une distribution admissible peut produire un résultat très semblable à celui obtenu en vertu de l'actuel article 902 du *Code*, parce que le CIE est limité à 15 % du dividende qui est assujetti à l'impôt. Ainsi, l'incitation à rapatrier des fonds aux États-Unis est beaucoup plus forte pour les filiales qui n'ont pas payé d'impôt sur les bénéficiaires et profits (comme certaines sociétés appartenant à des non-résidents et certaines sociétés exonérées du secteur des ressources) et pour les SEC situées dans des pays où les impôts sont moins élevés, ou si la capacité d'utiliser les CIE américains est limitée. Les directeurs de la fiscalité et de la trésorerie doivent apprécier l'incidence à court et à long terme de cette mesure temporaire sur leurs taux d'imposition réels à l'échelle mondiale et déterminer si l'avenue du rapatriement ou du redéploiement est ouverte; l'analyse peut exiger beaucoup de temps et devrait débiter le plus tôt possible.

Albert Baker

Deloitte & Touche S.E.N.C.R.L., Montréal

POURSUITES EN ONTARIO

Le filet toujours plus étendu de la taxe de vente au détail (TVD) de l'Ontario, qui vise à couvrir les services liés aux ordinateurs ou aux programmes informatiques, prévoit une exception unique pour les services liés aux programmes informatiques personnalisés. En pratique, toutefois, cette exception s'est avérée si vague que la TVD doit souvent être encore facturée, perçue et remise lorsque les services sont fournis. De nombreux destinataires ou fournisseurs ontariens de ces services informatiques avaient adopté une approche « discrète », de sorte que c'est au moment de ses vérifications que le ministère repérait les infractions. Dorénavant, il semble que l'Ontario ait fait monter les enchères en poursuivant au criminel les sociétés qui, selon elle, se soustraient à leurs obligations en matière de TVD.

Pour publiciser cette initiative, le communiqué de presse de l'Ontario du 28 octobre 2004 attire l'attention des contribuables sur des poursuites intentées avec succès contre deux sociétés informatiques pour évasion fiscale. Le communiqué indique que les sociétés en question (une à Burlington et une autre à Cornwall) ont été reconnues coupables d'évasion de la taxe de vente pour avoir omis de percevoir la TVD perçue auprès de clients; les sociétés se sont vu imposer des pénalités de 48 000 \$ et 54 992 \$, respectivement. Un dirigeant de l'une des sociétés, qui a également plaidé coupable pour incitation à l'évasion fiscale et perpétration de celle-ci, s'est vu imposer une pénalité de 12 500 \$. Les pénalités s'ajoutent au paiement obligatoire de la TVD originale due ainsi qu'aux pénalités administratives et aux intérêts.

Ces arrêts portaient sur ce qui semble être la perception et le défaut de remise de la taxe, mais on ne voit aucunement pourquoi de telles poursuites ne pourraient pas être intentées contre des entreprises qui se soustraient sciemment à leurs obligations de payer ou de percevoir la TVD exigible sur les services liés aux ordinateurs et aux programmes informatiques. Le paragraphe 44(1) de la *Loi sur la taxe de vente au détail (Infraction générale)* de l'Ontario porte sur l'infraction par laquelle une personne contrevient sciemment à l'obligation de payer la TVD : le paragraphe 44(2) (Omission de percevoir la taxe) vise les vendeurs qui omettent sciemment de percevoir la TVD. Il est probable que la Couronne pourrait avoir gain de cause en réussissant à prouver autre chose que la connaissance de la non-conformité – p. ex., l'« aveuglement volontaire » du contribuable ou du vendeur quant à ses obligations.

En procédant à une divulgation volontaire, un contribuable ou un vendeur en défaut de conformité peut toujours échapper à une poursuite criminelle et à toutes les pénalités criminelles ou administratives qui s'y rapportent. Bien que la divulgation entière et complète soit requise, les seules obligations qui demeurent sont l'obligation originale au titre de la TVD et le paiement de l'intérêt connexe. Le temps est un facteur essentiel : la divulgation « ne peut découler d'une demande d'accès aux dossiers de l'entreprise ou de toute autre action du ministère ».

Robert G. Kreklewetz

Millar Kreklewetz LLP, Toronto

IMPERIAL OIL

Dans *Imperial Oil* (2004 FCA 361), la CAF a récemment accueilli en partie l'appel du jugement de la CCI qui avait admis une déduction en vertu du sous-alinéa 20(1)f(i) et une perte en capital en vertu du paragraphe 39(2) au titre de la perte de change

associée au remboursement de l'obligation. (Voir « Imperial Oil », dans *Faits saillants en fiscalité canadienne*, avril 2004.) La CAF a admis la déduction en vertu du sous-alinéa 20(1)f(ii) mais non en vertu du sous-alinéa (i), et a refusé la déduction de la perte en capital réputée en vertu du paragraphe 39(2).

Selon Imperial, la perte de change de 27 831 712 \$ était déductible en totalité en vertu du sous-alinéa 20(1)f(i); par ailleurs, une tranche de 75 % (20 873 784 \$) de la perte était déductible en vertu du sous-alinéa 20(1)f(ii) et le solde de 25 % représentait une perte en capital réputée en vertu du paragraphe 39(2). La Couronne faisait valoir que le sous-alinéa 20(1)f(i) permettait une déduction au titre de l'escompte de 1 229 181 \$ sur l'émission originale de l'obligation, et que l'écart entre ce montant et le coût du rachat de l'obligation représentait une perte en capital réputée en vertu du paragraphe 39(2). La CCI avait admis une déduction de 1 548 325 \$ en vertu du sous-alinéa 20(1)f(i) et une perte en capital de 26 283 387 \$ en vertu du paragraphe 39(2). (Inco est intervenue dans l'appel à cause de la similitude de son propre appel devant la CCI; Inco a perdu sa cause devant la CCI une semaine avant le jugement final de la CAF dans *Imperial Oil* [2004 TCC 468]).

Devant la CAF, Imperial n'a repris que son argument subsidiaire en faveur d'une déduction en vertu du sous-alinéa 20(1)f(ii). La CAF a appliqué le principe dégagé dans *Gaynor* et rejeté la décision de la CCI selon laquelle *Gaynor* ne s'appliquait qu'au calcul des gains et pertes en capital : dans un calcul qui doit être effectué conformément à une formule prévue dans la loi, le montant de la devise doit être converti en dollars canadiens au taux de conversion en vigueur à la date de l'opération donnée, ce qui s'entend du moment de l'émission de l'obligation de Imperial et du moment de son rachat ou de son remboursement.

<i>Position de la Couronne</i>	<i>Position d'Imperial</i>
(A) Principal	(A) Principal
..... 102 517 158 \$ 129 119 689 \$
(B) 97 % de (A)	(B) 97 % de (A)
..... 99 441 463 \$ 125 246 098 \$
(C) Produit de l'émission	(C) Produit de l'émission
..... 101 287 977 \$ 101 287 977 \$
(C) est-il inférieur à (B) ? Si non,	(C) est-il inférieur à (B) ? Si oui,
le sous-alinéa (i) s'applique.	le sous-alinéa (ii) s'applique.

La signification du terme « principal » était cruciale pour déterminer si la déduction était visée par le sous-alinéa 20(1)f(i) ou le sous-alinéa (ii); le terme est défini au paragraphe 248(1) et s'entend de la somme maximale payable au titre de l'obligation immédiatement avant son rachat. Selon la Couronne, le principal doit être

établi à la date d'émission de l'obligation, une hypothèse qui, dans les faits, menait à la conclusion selon laquelle le sous-alinéa 20(1)f(i) s'appliquait. En appliquant *Gaynor* à la détermination du principal, la CAF a indiqué que la valeur du principal peut augmenter entre le moment de l'émission de l'obligation et celui qui précède immédiatement son remboursement, mais seulement si l'augmentation est prévue par une convention afférente à l'obligation : la définition de « principal » renvoie à la « somme maximale [...] payable, d'après les conditions de l'obligation ou de toute convention y afférente ». Dans le cas d'un prêt de devise, il est implicite que le remboursement en dollars canadiens sera différent de l'emprunt d'un montant équivalent en dollars canadiens.

La CAF a conclu que la méthodologie utilisée par le contribuable était plus simple; aux fins de la première condition prévue au sous-alinéa 20(1)f(i) (voir le tableau ci-dessus), le terme « principal » doit être déterminé à la date du rachat, parce que ce n'est qu'à ce moment que la somme maximale payable peut être déterminée. Par conséquent, la première condition prévue au sous-alinéa (i) n'a pas été respectée de sorte que le sous-alinéa (ii) s'appliquait. Le paragraphe 248(26) n'était pas la prétention selon laquelle le principal d'une créance en devise correspond à son montant à la date d'émission. De plus, rien dans le libellé de l'alinéa 20(1)f) lui-même ne limitait son application aux escomptes de l'émission originale; cette position était également incompatible avec la position de la Couronne sur les prêts basés sur le cours de marchandises. En outre, la CAF a indiqué que l'interprétation de la Couronne constituait une application incorrecte du principe dégagé dans *Gaynor* et revenait à calculer une déduction en 1989 pour un montant payé et déductible en 1999. Cependant, la perte en capital en vertu du paragraphe 39(2) a été refusée; le paragraphe 248(28) (comme son prédécesseur, le paragraphe 4(4)) empêche une double déduction. La formule qui permet la déduction de 75 % (maintenant 50 %) du coût du rachat au sous-alinéa 20(1)f(ii) est essentiellement une déduction dans l'exercice au titre d'une perte subie sur une immobilisation; la déduction d'une autre perte reviendrait à une double déduction.

John Jakolev

Goodman & Carr LLP, Toronto

LES DIVIDENDES ADMISSIBLES SELON L'IRS

La *Notice 2004-70*, publiée le 8 octobre 2004 par l'IRS, donne des indications sur la mesure dans laquelle les montants reçus à cette date, ou inclus dans le revenu après cette date, par des particuliers américains qui

sont actionnaires de sociétés étrangères peuvent être considérés comme un revenu de dividendes admissibles (« *qualified dividends* ») au taux réduit (15 %) s'appliquant aux dividendes. (La *Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act* de 2003 a réduit ce taux pour les années d'imposition commençant après 2002 et avant 2009. Voir « L'imposition des dividendes aux États-Unis », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, juin 2003; « Taux des dividendes/gains en capital aux États-Unis », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, novembre 2003; et « Taux de dividende réduit aux États-Unis », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, décembre 2003.) Tant que les règlements ne seront pas publiés, les contribuables peuvent se fier à la *Notice*, qui prévoit des règles plus définitives pour les actionnaires américains de sociétés canadiennes soumises aux règles anti-report américaines.

Les dividendes reçus de sociétés américaines et de sociétés étrangères admissibles donnent droit au taux réduit; ces dernières sociétés comprennent toute société étrangère 1) qui est constituée dans une possession des États-Unis, 2) qui peut se prévaloir des avantages d'une convention fiscale exhaustive des États-Unis et 3) dont les actions sont facilement négociables sur un marché de valeurs établi aux États-Unis. Est exclue toute société étrangère qui, dans l'année d'imposition au cours de laquelle le dividende est versé ou l'année précédente, est une société de portefeuille personnelle étrangère (SPPE), une société de placement étrangère (SPE), ou une société de placement étrangère passive (SPEP). Les sociétés étrangères contrôlées (SEC) ne sont pas exclues.

De manière générale, un revenu que tire une société étrangère, telle une SCAN, de ses activités à l'étranger n'est pas assujéti à l'impôt américain entre les mains de l'actionnaire américain tant qu'il n'est pas réellement distribué à titre de dividende, bien que les régimes anti-report s'appliquent aux SEC, aux SPPE et aux SPEP peuvent avoir comme résultat d'imposer les bénéfices non distribués entre les mains d'un actionnaire américain.

Généralement, une SEC s'entend d'une société étrangère dans laquelle des actionnaires américains détiennent plus de 50 % du total des droits de vote ou de la valeur. Un actionnaire américain est une personne américaine qui détient au moins 10 % de l'ensemble des droits de vote associés à toutes les actions avec droit de vote. Les actionnaires américains d'une SEC doivent normalement inclure dans leur revenu brut la quote-part qui leur revient du revenu en vertu de la *subpart F* (dividendes, intérêts, loyers et redevances), qu'il soit effectivement distribué ou non. Si un actionnaire américain vend ses actions de la SEC, tout gain sur la vente est habituellement déclaré comme un dividende en vertu de l'article 1248a), à hauteur des bénéfices et

profits non distribués non imposés de la SEC. Comme le *Code* n'exclut pas les SEC de la définition de « sociétés étrangères admissibles », les dividendes réels de la SEC sont considérés comme un revenu de dividende admissible si la SEC est autrement une société étrangère admissible et que d'autres conditions sont réunies (article 1(h)(11)). Les montants inclus en vertu de la *subpart F* ne sont toutefois pas considérés comme des dividendes admissibles. Les distributions par une SEC de revenus déjà imposés n'entrent pas dans le revenu brut et ne sont donc pas considérées comme des dividendes et ne sont pas assujetties à l'impôt américain.

Une société étrangère est une SPPE si 1) à quelque moment au cours de l'année d'imposition, plus de 50 % de l'ensemble des droits de vote ou de la valeur sont détenus par cinq personnes américaines ou moins, et 2) au moins 60 % (50 % après la première année) du revenu brut de la société est un revenu de SPPE (dividendes, intérêts et redevances). Les actionnaires américains sont annuellement imposés sur la quote-part qui leur revient du revenu imposable non distribué de la SPPE pour l'année. Les SPPE sont expressément exclues de la définition de « sociétés étrangères admissibles »; les dividendes qui en proviennent et les distributions réputées de revenu d'une SPPE ne bénéficient donc pas du taux réduit s'appliquant aux dividendes. Les dividendes d'une SEC qui est également une SPPE sont contaminés par le statut de SPPE de la société et ne bénéficient pas du taux réduit s'appliquant aux dividendes. L'*American Jobs Creation Act* de 2004, entrée en vigueur le 22 octobre 2004, abroge les règles relatives aux SPPE pour les années d'imposition postérieures au 31 décembre 2004. Ce changement sera bien accueilli par les nombreuses personnes qui étaient touchées par les règles d'attribution relatives aux SPPE dont la portée était très grande. En vertu du *Code*, une société étrangère ne peut être une société étrangère admissible si elle était une SPPE dans l'année qui a précédé l'année au cours de laquelle le dividende est versé. Par conséquent, les dividendes reçus d'une SCAN qui était une SPPE en 2004 peuvent ne pas être admissibles au taux réduit en 2005 même si toutes les autres exigences sont respectées.

Une société étrangère est généralement une SPEP si 1) 75 % ou plus de son revenu brut de l'année d'imposition est un revenu passif (dividendes, intérêts, loyers et redevances), ou 2) 50 % ou plus de ses actifs génèrent, ou sont détenus en vue de générer, un revenu passif. Contrairement à ce qui se passe dans les régimes des SEC et des SPPE, les actionnaires américains de SPEP sont imposés sur les distributions excédentaires établies en vertu de l'article 1291. Les montants attribués à l'année d'imposition considérée et à toute

période de détention antérieure à la SPEP (le cas échéant) doivent être inclus dans le revenu ordinaire de l'année considérée. Les montants attribués à d'autres années dans la période où la société était une SPEP sont imposés au taux d'imposition américain le plus élevé du revenu ordinaire (actuellement, 35 %) et sont majorés d'intérêts pour tenir compte de l'avantage du report. L'actionnaire américain peut choisir d'être considéré comme un « *qualified electing fund* » (QEF) de manière à éviter, de façon générale, le régime de la distribution excédentaire et à être imposé immédiatement sur la quote-part qui lui revient des bénéfices ordinaires et des gains en capital nets de la société, qu'ils soient distribués ou non; un choix d'évaluation à la valeur de marché permet généralement aussi d'éviter l'application du régime de la distribution excédentaire.

Tout comme les SPPE, les SPEP sont expressément exclues de la définition de « société étrangère admissible »; les dividendes reçus de ces sociétés et les montants inclus dans le revenu brut en vertu du régime du QEF ou du régime de la valeur de marché ne sont pas admissibles au taux réduit. Le statut de SPEP est établi à l'égard d'un actionnaire particulier; les dividendes reçus d'une telle société peuvent constituer un revenu de dividende admissible pour certains actionnaires et non pour d'autres. Une SEC qui est également une SPEP n'est généralement pas considérée comme une SPEP à l'égard d'un actionnaire américain pour les années d'imposition postérieures à 1997; les distributions réelles de ses bénéfices et profits non imposés antérieurement sont considérées comme un revenu de dividende admissible si la société est par ailleurs une société étrangère admissible et que d'autres conditions sont respectées.

Marla Waiss

Hodgson Russ LLP, Buffalo

CERTIFICATS SELON L'ARTICLE 116

Les exigences relatives à la demande d'un certificat de décharge en vertu de l'article 116, concernant la disposition de biens canadiens imposables par un non-résident, ont récemment été modifiées à même le formulaire T2062 « Demande par un non-résident du Canada d'un Certificat de conformité relatif à la disposition d'un bien canadien imposable ». Le formulaire modifié prévoit une pénalité pour défaut de conformité, de nouveaux types de renseignements sur les biens qui doivent être fournis dans le formulaire et dans les documents justificatifs, et des modifications concernant les détails à fournir à l'égard du bien ayant fait l'objet de la disposition, et finalement de nouveaux choix à produire à l'égard du bien. La production d'un formulaire incomplet peut retarder l'émission du certificat.

■ Un vendeur non-résident est toujours tenu d'obtenir un numéro d'entreprise (NE) s'il demande un certificat en vertu de l'article 116 qu'il utilisera dans la déclaration de société produite pour l'année d'imposition au cours de laquelle le bien imposable canadien a fait l'objet d'une disposition. Le nouveau formulaire précise qu'un numéro de compte du grand livre auxiliaire temporaire sera attribué au non-résident n'ayant pas de NE, jusqu'à ce qu'il obtienne un numéro de compte fiscal au Canada. La demande de NE doit être adressée au bureau des services fiscaux auquel la demande de certificat a été envoyée et non pas, comme avant, au bureau des services fiscaux internationaux.

■ Le non-résident qui demande un certificat doit maintenant préciser son pays de résidence, mais il n'a plus à fournir de déclaration sous serment signée par un commissaire à l'assermentation ou un notaire confirmant la résidence du demandeur.

■ La description du bien cédé est élargie et inclut les biens d'entreprise et les biens d'assurance désignés. Les demandes relatives à des dispositions projetées de biens d'entreprise, d'actions, ou de biens d'une société de personnes doivent maintenant être accompagnées d'une copie de l'offre d'achat. Tous les montants relatifs au bien cédé doivent être indiqués en dollars canadiens.

■ S'il s'agit de la disposition d'actions, une copie de la convention de vente est maintenant exigée si la disposition a eu lieu; auparavant, la résolution adoptée par la société concernant la vente pouvait suffire. Une copie de tout choix fait antérieurement à l'égard du bien doit également être fournie, ce qui comprend désormais un choix en vertu du paragraphe 45(2) ou (3) concernant un changement d'usage d'un bien personnel à un bien générant un revenu, ou l'inverse.

■ Une fiducie qui demande un certificat doit préciser son numéro de compte de fiducie sur le formulaire.

■ Le formulaire 2062A, « Demande par un non-résident du Canada d'un Certificat de conformité relatif à la disposition d'un avoir minier ou forestier canadien, d'un bien immeuble canadien (autre qu'une immobilisation), ou d'un bien canadien imposable amortissable », a fait l'objet de modifications semblables.

L'ARC a commencé à appliquer, à compter de 2004 et, sous réserve de certaines exceptions, la pénalité prévue pour les non-résidents qui ne l'informent pas dans les 10 jours de la disposition d'un bien canadien imposable.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

ACTIONS ET CLAUSE D'INDEXATION SUR LES BÉNÉFICES FUTURS

Le 28 septembre 2004, l'ARC a rendu public le *Bulletin d'interprétation* IT-426R, « Actions vendues

dans le cadre d'un contrat comportant une clause d'indexation sur les bénéfices futurs ». L'ancien bulletin reconnaissait l'utilisation de la méthode de recouvrement du coût pour déclarer des gains ou des pertes en capital lors de la disposition d'actions avec clause d'indexation sur les bénéfices futurs si certaines conditions étaient remplies; le bulletin révisé précise les modalités d'application de cette méthode.

Un contrat de vente d'actions d'une société peut prévoir que le quantum du produit de disposition sera calculé, du moins en partie, selon une clause d'indexation sur les bénéfices futurs, c.-à.-d. d'après les bénéfices futurs provenant des biens sous-jacents de la société. Il est habituellement impossible de calculer de façon précise, dans un délai raisonnable après la vente, le montant du gain réalisé ou de la perte subie. L'ARC confirme qu'elle permet l'utilisation de la méthode de recouvrement du coût pour déclarer un tel gain ou perte provenant de la vente d'actions si les conditions énoncées au IT-426R sont satisfaites.

■ En vertu de la méthode de recouvrement du coût, le vendeur réduit le PBR des actions de la société cible au fur et à mesure que les montants liés au règlement du prix de vente deviennent déterminables. Lorsqu'un montant différentiel s'inscrit en excédent du PBR réduit des actions, l'excédent est considéré comme un gain en capital réalisé au moment où ce montant est devenu déterminable, et le PBR des actions de la société cible devient nul. Tous les montants qui deviennent déterminables par la suite sont considérés comme des gains en capital au moment où ils deviennent déterminables.

■ L'alinéa 2d) fournit maintenant plus de détails sur la condition selon laquelle la clause d'indexation sur les bénéfices futurs du contrat de vente ne peut s'étendre au-delà de cinq ans après la date de la fin de l'année d'imposition de la société cible au cours de laquelle les actions sont vendues. À cette fin, l'ARC considère que la clause d'indexation sur les bénéfices futurs n'existe plus à partir du moment où le dernier montant conditionnel peut devenir payable conformément au contrat de vente.

■ L'alinéa 2f) ajoute une condition suivant laquelle le vendeur doit être une personne résidente du Canada pour les fins de la Loi.

■ Lorsqu'un contribuable utilise la méthode de recouvrement du coût pour déclarer un gain en capital sur la disposition d'une action qui était à ce moment un « bien agricole admissible » ou une « action admissible de petite entreprise » au sens du paragraphe 110.6(1), il peut demander la déduction pour gains en capital en vertu du paragraphe 110.6(2) ou (2.1), respectivement (paragraphe 9 de l'IT-426R).

■ Le paragraphe 5 précise qu'un montant devient déterminable lorsqu'il est possible de le calculer avec

précision et que le contribuable a un droit absolu, mais pas nécessairement immédiat, d'être payé.

Wayne Tunney

KPMG, S.E.N.C.R.L., Montréal

PROPRIÉTAIRES-EXPLOITANTS : CONSEILS FISCAUX DE FIN D'ANNÉE

La planification fiscale de fin d'année ne peut remplacer une planification continue tout au long de l'année, mais il est encore temps pour les propriétaires-exploitants de mettre l'accent sur certains points avant la fin d'année.

■ Soumettez vos demandes redressement en vertu des règles d'équité pour les années d'imposition 1985 à 1994 avant 2005, après quoi une limite de 10 ans s'appliquera.

■ Les projets de règles sur la déductibilité des intérêts et d'autres dépenses, applicables aux années d'imposition commençant après 2004, n'admettent que les pertes d'une entreprise ou d'un bien ayant une « attente raisonnable de profit »; les pertes refusées ne peuvent être reportées prospectivement. D'autres changements aux règles sont prévus.

■ Au Québec, la déduction des frais de placement est limitée au revenu de placement gagné dans l'année d'imposition, en date du 30 mars 2004; les frais engagés pour gagner un revenu provenant d'une entreprise active ou de la location d'un bien ne sont pas visés.

■ La plupart des amendes et pénalités imposées par l'État et les tribunaux après le 22 mars 2004 ne sont pas déductibles; ne sont pas visées les amendes et pénalités prévues par des contrats privés (telles les pénalités pour exécution tardive), la *Loi sur la taxe d'accise*, la *Loi sur le droit pour la sécurité des passagers du transport aérien* et les dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise* qui traitent de la TPS/TVH.

■ Effectuez des dons de bienfaisance et des contributions politiques avant 2005. De nouvelles règles limitent les avantages fiscaux afférents aux dons faits dans le cadre d'arrangements d'abris fiscaux et d'autres arrangements (p. ex., les arrangements dits « *buy low, donate high* »).

■ La provision de 10 ans pour le revenu d'entreprise additionnel de 1995 prend fin en 2004 et le solde restant de 15 % (contre 10 % en 2003) doit être inclus dans le revenu, ce qui peut donner lieu à un impôt sur le revenu des particuliers additionnel.

■ Déterminez la combinaison de la rémunération sous forme de salaire/dividende pour le propriétaire-exploitant et les autres membres de la famille pour minimiser les impôts totaux. Tenez compte du taux marginal d'impôt du particulier, du taux d'impôt de la société, de l'impôt-santé provincial et/ou des taxes

provinciales sur la masse salariale, des cotisations RPC/RRQ, et maximisez le plafond des cotisations REER. Des salaires ou gratifications sont préférables si le taux d'impôt fédéral/provincial combiné de la société dépasse 20 % (généralement quand le revenu imposable excède 250 000 \$ en 2004). L'impôt est reporté si la société conserve le revenu lorsque son taux d'impôt est moindre que celui du particulier.

■ Les salaires et gratifications courus doivent être comptabilisés avant la fin d'exercice de l'entreprise – et payés dans les 179 jours – pour être admis en déduction; ils peuvent être prêtés (après impôt) pour tenir compte des besoins de liquidités. Il peut être avantageux de payer un salaire raisonnable à votre conjoint ou enfant se situant dans une tranche d'imposition moins élevée et qui fournit des services à l'entreprise.

■ La société peut effectuer des retraits de fonds de façon fiscalement efficace à titre de dividendes, remboursement de capital, ou dividendes qui donnent lieu à un remboursement de l'impôt en main remboursable au titre de dividendes.

■ Les prêts par un actionnaire à une société peuvent porter intérêt dans le but de ramener le revenu d'entreprise active au seuil de 250 000 \$ (qui peut être plus élevé dans certaines administrations).

■ Pour ouvrir droit à la DPA, les biens amortissables doivent être achetés et être prêts à être utilisés à la fin de l'exercice d'une société. Les taux de la DPA ont augmenté pour le nouveau matériel de transmission à large bande, l'Internet et le matériel d'infrastructure pour réseaux de données acquis après le 22 mars 2004.

■ Des provisions additionnelles pour créances douteuses et désuétude des stocks devraient être déterminées et utilisées à la fin de l'année.

■ Reportez jusqu'à la fin d'année toute disposition qui donnera lieu à un revenu et à un impôt.

■ L'impôt à payer quand on fait des affaires varie considérablement d'une province à l'autre au Canada et il peut être réduit par des encouragements ou congés fiscaux. Par exemple, l'Ontario offre un crédit d'impôt pour les salaires et la rémunération versés à des apprentis admissibles et un congé de 10 ans des taxes scolaires, de la taxe sur le capital et de l'impôt-santé des employeurs pour les entreprises qui investissent dans le nord de l'Ontario.

■ Les biens vendus à une entreprise liée doivent être revendus à des tiers avant la fin d'année.

■ Compte tenu du contexte économique, les charges intersociétés devraient faire l'objet d'une révision pour s'assurer qu'elles sont raisonnables. Pour réduire l'impôt total payé par le groupe de sociétés liées, envisagez le remplacement des prêts intersociétés sans intérêt et des capitaux propres par

une créance portant intérêt ou par la facturation de frais raisonnables pour les services fournis.

■ Généralement, un passif dû par un actionnaire à une société (ou un prêt effectué par la société) doit être remboursé au plus tard dans l'année d'imposition qui suit l'année de l'emprunt.

■ Plusieurs stratégies de planification permettent de réduire les impôts fédéral et provinciaux sur le capital.

Louis J. Provenzano et Christine Damianidis
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

NOUVELLES LIGNES DIRECTRICES SUR LA RS&DE

Le document de l'ARC « Documentation d'orientation pour le secteur des pâtes et papier », rendu public le 30 septembre 2004, contient des lignes directrices additionnelles relatives à la RS&DE pour ce secteur d'activité. (Voir <http://www.cra-arc.gc.ca/taxcredit/sred/publications/pulp/pulp-f.html>.) Bien qu'elles s'adressent expressément au secteur des pâtes et papiers, un grand nombre de ces lignes directrices s'appliquent directement à d'autres secteurs d'activités de fabrication. Le document est un excellent ouvrage de référence pour l'évaluation de l'admissibilité de projets et le traitement des dépenses, opérations qui peuvent s'avérer fort complexes dans le secteur de la fabrication.

Le document vise à aider le secteur des pâtes et papiers à déterminer si les activités sont admissibles aux crédits d'impôt à l'investissement au titre de la RS&DE; la question de l'établissement du coût d'une demande de crédit à la RS&DE et les règles fiscales comme la récupération des matières transformées n'y sont cependant pas abordées. Les sociétés du secteur des pâtes et papiers exercent d'importantes activités de développement expérimental pour la mise au point de nouveaux procédés et produits afin de satisfaire aux nouvelles conditions du marché, de répondre aux nouvelles exigences de production et de se conformer à la nouvelle réglementation. La plupart des activités d'expérimentation sont effectuées en atelier et font appel à du matériel et des procédés de fabrication à large échelle comportant une série d'étapes complexes, de sorte que la distinction entre activités commerciales et RS&DE représente un défi de taille.

Le document s'avère une aide indispensable pour le secteur et pour l'ARC pour évaluer si des essais de RS&DE admissibles constituent une production expérimentale (PE/DE) – qui suppose des dépenses admissibles potentielles plus élevées – ou une production commerciale (PC/DE). Le document part du principe que, dans ce secteur, tout produit résultant d'un essai risque vraisemblablement d'être vendu; une vente

n'est donc pas la confirmation d'une PC/DE et elle est en fait non pertinente pour distinguer la PE/DE de la PC/DE. Seuls des facteurs techniques devraient être utilisés pour établir cette distinction, comme les changements apportés aux intrants servant aux procédés ou à la combinaison des intrants; les changements ou changements potentiels apportés au produit, au passage sur machine ou au taux de production; les changements ou configuration ou caractéristiques des procédés et des essais dans des conditions d'application (essai bêta).

Yan Boyer

Deloitte & Touche S.E.N.C.R.L., Montréal

Ken Murray

Deloitte & Touche LLP, Toronto

DÉDUCTION POUR RISTOURNE

Les modifications techniques du 16 septembre 2004 tiennent compte de propositions contenues dans le budget fédéral de 2004, incluant la limitation des déductions au titre de ristournes (en vigueur pour les années d'imposition se terminant après le 22 mars 2004) aux paiements effectués entre parties sans lien de dépendance, peu importe qu'ils soient déclarés avant ou après cette date (à l'exception des coopératives et caisses de crédit).

En vertu des règles actuelles, le contribuable peut déduire les ristournes admissibles versées à des clients. La répartition doit être « proportionnelle à l'apport commercial » selon les taux déterminés en fonction de la quantité, de la qualité et/ou des mesures de valeur propres à chaque catégorie de marchandises, de produits ou de services. Les répartitions à des membres effectuées à même le bénéficiaire tiré d'activités avec des non-membres ne peuvent être déduites, même si elles peuvent être reportées prospectivement. La ristourne constitue un revenu pour celui qui la reçoit (si elle se rapporte à des frais déductibles du revenu d'entreprise ou de bien); elle est assujettie à l'impôt de la partie XIII si elle est versée à un non-résident.

Par le passé, certaines sociétés choisissaient de verser des ristournes pour resserrer les liens avec leurs clients sur les marchés intérieurs et les marchés à l'exportation. En pratique, le conseil d'administration d'une société établit les besoins de liquidités de l'entreprise et détermine la rentabilité pour une catégorie particulière de produits et évalue si un client donné a fait un apport de liquidités excédant les besoins immédiats de l'entreprise; le conseil peut choisir de partager (p. ex., entre 25 % à 33 %) tout bénéfice excédentaire avec le client. Les producteurs peuvent réaliser des marges bénéficiaires plus élevées sur certaines catégories de produits vendus à des clients qui

distribuent les produits en question sur des marchés à l'exportation particuliers à cause de facteurs comme les taux de change, les préférences locales quant aux produits, des différences dans le coût de production et du matériel, et les crédits à l'investissement et les encouragements gouvernementaux à l'exportation. Selon les principes de l'OCDE, de telles opérations peuvent être considérées comme étant effectuées entre personnes sans lien de dépendance, même si le producteur et le client peuvent légalement être liés.

Certains contribuables ont peut-être abusé du régime actuel en versant une part disproportionnée de tous leurs bénéfices sous la forme de ristournes. Le ministère des Finances craint que des entités qui ne sont ni des coopératives ni des caisses de crédit utilisent les ristournes de façon à éroder l'assiette fiscale canadienne – p. ex., une filiale canadienne détenue à 100 pour cent pourrait verser une ristourne à sa société mère américaine dans l'intention d'éliminer son impôt à payer au Canada pour n'avoir que l'impôt de la partie XIII à payer. Cependant, on doit tenir compte des règles sur les prix de transfert et de la DGAE avant d'établir qu'une telle répartition est valable. Néanmoins, les propositions empêchent toute personne, autre que les coopératives et caisses de crédit, de déduire les ristournes versées à des personnes avec lesquelles elle a un lien de dépendance (déterminé en fonction de celui qui détient la propriété en *common law* du producteur et du client, même si, sur le plan économique, les parties n'ont pas de lien de dépendance). Les propositions ne permettent plus à une société de partager ses bénéfices avec un client avec lequel elle n'a pas de lien de dépendance sur le plan économique (mais non à cause d'une propriété commune) pour l'inciter à conserver ses habitudes d'achat, ou avec un membre d'un groupe de sociétés qui tire une partie de son produit de sa filiale ou cœntreprise canadienne. Les propositions nuisent donc à de nombreuses opérations sans lien de dépendance qui reflètent des opérations avec des tiers et mettent fin à un encouragement précieux à l'exportation pour les producteurs canadiens pour encourager les relations de bonne foi avec la clientèle outre-frontière.

Jack Bernstein et Ron McKenna

Aird & Berlis LLP, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Traités

Le 7 septembre 2004, le Canada et l'Azerbaïdjan ont signé un traité. Le taux de la retenue d'impôt est de 10 % (15 % autrement) pour les dividendes entre

Publié mensuellement.

ISSN 1496-4449 (En ligne)

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>

sociétés affiliées, de 10 % pour les intérêts et, dans le cas des redevances pour l'exploitation de logiciels, de brevets et d'information ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, de 5 % (10 % autrement). Le traité entrera en vigueur lors de sa ratification dans les deux pays et il s'appliquera, pour ce qui est de l'impôt retenu à la source sur les montants payés à des non-résidents ou portés à leur crédit, à compter du début de la première année civile suivant celle de son entrée en vigueur et, pour ce qui est des autres impôts, aux années d'imposition commençant après l'année de son entrée en vigueur.

Un nouveau traité avec la Belgique est entré en vigueur le 6 octobre 2004. Il remplace le traité de 1975. Le traité s'applique après 2003 pour les retenues d'impôt sur les sommes payées ou créditées à des non-résidents et, pour les autres impôts, aux années d'imposition commençant après 2003.

Canada

En avril 2004, le Canada a signé le Rapport explicatif relatif à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, n'acceptant toutefois que la partie sur l'échange de renseignements fiscaux. Le rapport vise 83 traités bilatéraux. La convention fournit un cadre de référence stable pour permettre aux pays de partager multilatéralement les renseignements fiscaux, faciliter le recouvrement des impôts et remettre des documents. La convention vise la *Loi de l'impôt sur le revenu* et la *Loi sur la taxe d'accise*. Le texte intégral de la convention peut être téléchargé à partir du site Web de l'OCDE (<http://www.oecd.org>).

Carol Mohammed

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

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

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