

Rédactrice : Vivien Morgan, LL.B.

Volume 12, numéro 12, décembre 2004

DROITS ACQUIS ET SOCIÉTÉ À BUT UNIQUE

Le bulletin *Impôt sur le revenu Nouvelles techniques* n° 31R (IRNT) révisé, rendu public le 24 novembre 2004, confirme la nouvelle date de prise d'effet du changement de politique administrative de l'ARC concernant les sociétés à but unique et les détails des règles des droits acquis qui s'y rapportent.

L'IRNT révisé confirme que l'ARC modifiera sa politique administrative de ne pas calculer d'avantage imposable à un actionnaire pour l'utilisation d'un bien d'une société à but unique, à compter du 31 décembre 2004. (Voir « Les sociétés à vocation unique », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, juillet 2004.) Il comprend également un nouveau paragraphe sur l'allègement transitoire disponible pour les habitations en construction avant et après le changement de politique.

Le terme « société à but unique » n'est pas défini; l'ARC l'utilise pour décrire une société qui détient un immeuble résidentiel aux États-Unis pour l'usage personnel de l'actionnaire. Selon sa politique antérieure, l'ARC n'assujettissait pas l'actionnaire aux règles sur les avantages aux actionnaires du paragraphe 15(1) si certaines conditions étaient respectées – p. ex., si le seul objectif de la société était de détenir l'immeuble résidentiel américain pour l'usage ou le bénéfice de l'actionnaire.

Dans la version originale de l'IRNT n° 31, publiée le 23 juin 2004, l'ARC avait annoncé le retrait de cette politique administrative. Lors du congrès annuel de l'Association canadienne d'études fiscales de 2004, l'ARC a indiqué qu'elle reporterait la mise en œuvre de la nouvelle politique jusqu'au 1^{er} janvier 2005.

Selon l'IRNT n° 31, la précédente politique administrative de ne pas imposer d'avantage aux actionnaires ne s'appliquera plus pour tout bien acquis par une société à but unique ou pour une personne qui acquiert des actions d'une telle société, sauf si l'acquisition résulte du décès du conjoint (ou conjoint de fait) du particulier. L'ARC indique que sa politique administrative précédente continue de s'appliquer à toute rénovation ou addition à une habitation acquise avant 2005 ou en construction le 31 décembre 2004. Pour plus de certitude, une habitation est considérée comme étant en construction si la fondation ou un autre support a déjà été érigé. Aucun allègement transitoire n'est prévu si un terrain vacant a été acquis mais qu'aucune fondation ou autre support n'y a encore été érigé et si le terrain sur lequel se trouve un immeuble a été acquis avant 2005, mais que le contribuable a l'intention de le démolir pour y construire une nouvelle habitation.

Wayne Tunney

KPMG s.r.l., Montréal

NOUVELLE SOCIÉTÉ ET REGISTRE DE LA TPS

Dans divers types de réorganisation de sociétés, il est courant qu'une nouvelle filiale (nouvelle société) fasse l'acquisition des actifs d'une entreprise existante. Pour diverses raisons à caractère commercial, la nouvelle société n'exploitera pas nécessairement l'entreprise; en effet, elle pourra être liquidée ou encore être fusionnée avec la société mère immédiatement après l'achat. Comme la TPS est généralement exigible sur la plupart des fournitures de produits et de services, la nouvelle société a-t-elle le droit de s'inscrire au registre de la TPS afin de pouvoir faire le choix prévu à l'article 167 de la *Loi sur la taxe d'accise* (LTA) pour éviter l'application de la TPS lors de l'achat de l'entreprise? En l'absence d'un tel choix, la nouvelle société peut-elle s'inscrire et récupérer la TPS payable sur l'achat au moyen de crédits de taxe sur intrants?

Les règles relatives à l'inscription au registre de la TPS contenues à l'article 240 de la LTA prévoient qu'une personne qui effectue des fournitures taxables au Canada dans le cadre d'une activité commerciale qu'elle y exerce doit généralement s'inscrire pour l'application de la TPS. Une personne qui n'est pas tenue de s'inscrire mais qui « exerce une activité commerciale au Canada » peut volontairement

Dans ce numéro

Droits acquis et société à but unique	1
Nouvelle société et registre de la TPS	1
L'article 160 et l'émission d'actions	2
Le pétrole allège le fardeau fiscal	3
La VG et la divulgation volontaire	3
La VG jette un froid sur les divulgations volontaires	5
Absence de retenue d'impôt des non-résidents	6
Expatriation de sociétés aux É.-U.	7
Perte et attente raisonnable de profit	8
Le ministère des Finances et l'article 119	9
Seulement au Québec (partie 3)	10
RD & DE	10
Actualités fiscales étrangères	11

effectuer une demande d'inscription. L'expression « activité commerciale » est définie de façon plutôt large de façon à inclure les projets à risque et les affaires de caractère commercial, mais une telle activité doit exister avant que les règles sur l'inscription s'appliquent. Heureusement, selon les règles déterminatives spéciales prévues au paragraphe 141.1(3) de la LTA, un acte accompli à l'occasion de l'acquisition, de l'établissement ou de la cessation d'une activité commerciale est réputé avoir été accompli dans le cadre des activités commerciales; une personne en voie d'établir une activité commerciale a donc le droit de s'inscrire volontairement au registre de la TPS avant d'exercer effectivement l'activité commerciale. (Les lignes directrices de l'ARC se trouvent dans le *Mémoire 2.3 de la TPS/TVH*, « Inscription au choix », mai 1999.)

Sur la base de ces règles, l'ARC a indiqué dans l'*Énoncé de politique* P-045, « Les transactions papillon », daté du 9 novembre 1992, qu'une société nouvellement constituée « aux seules fins de faciliter le transfert de biens entre deux autres sociétés » peut s'inscrire volontairement au registre de la TPS « à titre administratif », même si elle est liquidée immédiatement après la vente. Cependant, l'ARC a récemment indiqué qu'elle ne permettra pas à une nouvelle société de s'inscrire volontairement si elle est fusionnée immédiatement après la vente; l'ARC fait une distinction avec le P-045 parce que, dans l'exemple, la nouvelle société a été liquidée après l'achat sans être fusionnée avec la société mère. Comme les règles de la TPS relatives aux fusions et liquidations sont à peu près identiques, il est difficile de comprendre pourquoi on applique ici un traitement différent. De même, l'ARC a aussi conclu qu'une nouvelle société n'a pas le droit de s'inscrire au registre de la TPS quand elle est constituée aux fins d'acheter des actifs de la société mère et que celle-ci vend immédiatement les actions de la nouvelle société à un tiers qui liquide ou fusionne immédiatement la nouvelle société.

La politique de l'ARC sur l'inscription est troublante parce qu'il est courant d'utiliser les nouvelles sociétés pour effectuer diverses réorganisations de sociétés : dans certains cas, l'ARC a annulé rétroactivement les inscriptions au registre de la TPS. Malheureusement, il pourrait être prudent d'envisager de reporter la fusion ou la liquidation d'une nouvelle société tant qu'elle n'a pas effectué de fournitures taxables pour garantir qu'elle a le droit de s'inscrire au registre de la TPS.

Brent F. Murray

Wilson & Partners LLP, Toronto

L'ARTICLE 160 ET L'ÉMISSION D' ACTIONS

En vertu de l'article 160 de la LIR, le bénéficiaire du transfert d'un bien par une personne avec laquelle il a un lien de dépendance à une valeur moindre que la JVM est solidairement responsable de tout impôt exigible de l'auteur du transfert à ce moment, à concurrence de la JVM du bien, moins tout montant payé par le bénéficiaire. Cette règle vise à empêcher un contribuable de transférer un bien à une personne avec laquelle il a un lien de dépendance pour éviter sa saisie pour non-paiement de l'impôt. Dans *Pendico Investments* (2004-361(IT)G), l'ARC a invoqué l'article 160 de façon inédite et audacieuse.

Pendico Investments était une société contrôlée par les trois enfants du contribuable; un jugement pour impôt impayé avait été enregistré contre le contribuable environ 10 ans avant le présumé transfert. Au moment de l'enregistrement du jugement, le contribuable et son frère étaient propriétaires d'actions de *Laconia Gulf Investments* qui, pendant de nombreuses années, avait détenu et développé des biens immobiliers et avait été propriétaire de clubs et de bars. *Laconia* avait subi des pertes substantielles et avait des dettes non réglées et des passifs éventuels, mais aucun impôt à payer; la société était insolvable, mais elle détenait des biens immobiliers (ayant une JVM inférieure à ses dettes). Le contribuable avait acquis les actions de son frère dans *Laconia*. *Laconia* avait continué à gérer ses biens immobiliers pendant plusieurs années. Les biens avaient finalement été vendus. Après le paiement final des sûretés grevant le bien, *Laconia* avait reçu un produit d'environ 235 000 \$, un montant nettement inférieur au montant de ses dettes. *Laconia* avait investi dans des actions privilégiées de *Pendico* qui étaient rachetables au gré du détenteur et au gré de la société si des dividendes non cumulatifs n'étaient pas versés pendant cinq années civiles consécutives; à la liquidation, les actions avaient priorité sur toutes les autres catégories d'actions quant au remboursement du capital.

L'ARC avait émis un avis de cotisation à *Pendico* et à ses actionnaires en vertu de l'article 160 au motif que la souscription d'actions par *Laconia* constituait un transfert de bien par le contribuable, l'actionnaire unique de *Laconia*, pour le prix de souscription total. L'ARC prétendait que les actions privilégiées avaient une JVM nettement inférieure au prix de souscription et que le contribuable, en sa qualité d'actionnaire unique de *Laconia*, avait donc transféré la différence à un cessionnaire avec lequel il avait un lien de

dépendance. L'ARC avait probablement assumé que les liquidités de Laconia représentaient le bien du contribuable qu'il avait transféré à Pendico et à ses actionnaires. Pendico et ses actionnaires ont porté la cotisation en appel, faisant valoir, entre autres, que la souscription d'actions par Laconia ne constituait pas un transfert de quelque bien de l'actionnaire. Les parties en sont arrivées à un règlement : elles ont consenti au jugement selon lequel le montant de la cotisation de Pendico devrait correspondre à la réduction de valeur des actions de Laconia détenues par l'actionnaire, un montant nettement inférieur tant au prix de souscription des actions privilégiées qu'à la différence entre ce prix et ce qui, selon l'ARC, représentait la JVM des actions privilégiées.

L'application de l'article 160 par l'ARC dans cet arrêt est une première. Si elle représente dorénavant la position de l'ARC, on devra faire preuve de grande prudence dans tout remaniement du capital pour déterminer si une partie à l'opération a un impôt à payer. En effet, l'ARC pourrait faire valoir que le bien a été transféré à un montant moindre que la JVM à une personne avec lien de dépendance, ce qui risque d'exposer le bénéficiaire du transfert à un impôt à payer et de réduire les avantages nets perçus du remaniement.

Willard Strug

Blois Nickerson & Bryson, Halifax

LE PÉTROLE ALLÈGE LE FARDEAU FISCAL

La plus récente analyse des économies provinciales de Statistique Canada montre que le fardeau fiscal global le moins élevé au Canada appartient toujours à l'Alberta. Mais, pour la première fois, Terre-Neuve et le Labrador se placent tout juste derrière.

Il n'existe pas de mesure unique parfaite du fardeau fiscal dans des administrations semblables, mais le ratio entre les recettes fiscales et le produit intérieur brut provincial (PIBP) fournit une mesure approximative de l'importance relative du régime fiscal dans chaque province. Le tableau nous fait voir qu'encore une fois, le Québec affichait le fardeau fiscal le plus élevé : en 2002, dernière année pour laquelle on dispose de données détaillées, les recettes fiscales représentaient 37,8 % du PIBP. Reflétant la baisse du ratio national moyen, passé de 35,3 % en 2001 à 33,7 % en 2002, le ratio québécois avait reculé par rapport au ratio de 40,0 % observé en 2001. Le ratio albertain s'est maintenu au niveau presque constant de 26,2 % en 2001 et 26,4 % en 2002, soit le plus faible ratio des 10 provinces dans chacune des deux

Recettes fiscales en pourcentage du produit intérieur brut provincial, 2001 et 2002

				2002	2001
	Féd.	Prov.	Mun.	Total	Total
T.-N.	12,3	12,9	1,4	29,2	34,1
Î.-P.-É.	16,7	14,8	1,1	36,0	39,2
N.-É.	15,4	13,3	2,9	34,6	36,3
N.-B.	14,8	13,7	1,7	33,6	34,3
Qué.	14,8	16,9	3,2	37,8	40,0
Ont.	16,3	12,0	3,7	34,8	36,8
Man.	14,0	13,8	3,0	33,7	35,3
Sask.	12,6	12,5	3,8	31,4	32,5
Alb.	14,3	7,9	1,9	26,4	26,2
C.-B.	15,5	11,6	2,2	32,2	33,3
Canada	15,4	12,6	3,0	33,7	35,3

années. Terre-Neuve et le Labrador sont passés du troisième ratio le plus faible (34,1 %) en 2001 au deuxième (29,2 %) en 2002.

Le tableau montre en outre l'importance relative des impôts et taxes levés par les trois paliers de gouvernement ainsi que les rentrées des régimes de retraite publics. Les recettes fiscales fédérales ont été supérieures aux recettes fiscales provinciales dans toutes les provinces sauf à Terre-Neuve et le Labrador et au Québec; les deux ratios sont assez près l'un de l'autre dans la plupart des autres provinces, sauf en Alberta, où les recettes fédérales représentent essentiellement le double des recettes provinciales. Les taxes municipales sont faibles par rapport aux recettes des niveaux supérieurs : elles varient de 3,8 % du PIBP en Saskatchewan à 1,1 % à l'Île-du-Prince-Édouard. Les rentrées de fonds du Régime de pensions du Canada et du Régime des rentes du Québec sont plus uniformes, se situant en moyenne à 2,8 % du PIBP pour l'ensemble du pays.

On trouvera plus de détails sur ces statistiques à l'annexe B de la publication *Finances of the Nation 2004* qui sera affichée sur le site Web de l'Association au début de l'année prochaine.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

LA VG ET LA DIVULGATION VOLONTAIRE

Dans son rapport de novembre 2004 sur la vérification de la Direction des appels de l'ARC, la vérificatrice générale affirme que l'ARC règle la plupart des oppositions en matière d'impôt sur le revenu et de TPS de manière équitable et impartiale, mais par contre

pas toujours en conformité avec les directives relatives au délai de traitement de l'ARC. Le chapitre 6, « Agence du Revenu du Canada – Le règlement des différends et l'incitation aux divulgations volontaires », traite du programme de divulgation volontaire de l'ARC. La VG a noté que le programme n'est pas appliqué de façon uniforme dans tout le pays et que l'administration du programme par l'ARC va peut-être au-delà de l'intention du législateur.

Direction des appels. La Direction des appels de l'ARC examine les avis d'opposition produits par les contribuables et les inscrits aux fins de la TPS suite à l'émission des « avis de cotisation » de l'ARC. La VG note qu'en date du 31 mars 2004, plus de 65 000 avis d'opposition avec l'ARC n'étaient pas réglés, pour une valeur de près de 7,6 G\$. En 2003-2004, les agents des appels ont rendu quelque 48 000 décisions sur des avis d'opposition en matière d'impôt sur le revenu et de TPS : 37 % confirmaient la cotisation, 36 % acceptaient l'opposition en totalité, et les autres 27 % modifiaient la cotisation.

Historiquement, plus de 93 % des décisions de la Direction des appels sont acceptées par le contribuable ou l'inscrit qui s'était opposé; dans les autres 7 % des cas, le contribuable ou l'inscrit interjette appel devant la CCI ou le Tribunal canadien du commerce extérieur. Les contribuables ont le droit d'interjeter appel devant la CCI s'ils n'ont pas reçu une décision de la Direction des appels dans les 90 jours suivant la production d'un avis d'opposition. La VG a cependant constaté que les objectifs de l'ARC en ce qui concerne les délais de traitement des avis d'opposition en matière d'impôt sur le revenu dépassaient largement 90 jours, et que ces objectifs ne comprenaient que le temps qu'un agent des appels consacre réellement à l'opposition, et ne tenaient pas compte du temps d'attente des réponses d'autres divisions de l'ARC ou de la solution des problèmes devant les tribunaux. Selon la VG, « Il n'est pas difficile de comprendre pourquoi le règlement d'un différend complexe peut prendre un ou deux ans. » La VG note cependant que la plupart des contribuables semblent disposés à attendre une décision administrative avant d'interjeter appel devant les tribunaux.

La VG précise que les agents des appels doivent respecter la loi et les politiques de l'ARC, mais qu'ils peuvent aussi régler le dossier lorsqu'il y a lieu de le faire. P. ex., un vérificateur a refusé une partie importante des frais d'automobile déduits par un contribuable parce que ce dernier n'avait pas tenu de relevé distinct indiquant les distances parcourues à des fins professionnelles et à des fins personnelles. Le contribuable a contesté la cotisation en faisant valoir que l'automobile était principalement utilisée à des

fins professionnelles. Après discussion et examen des documents justificatifs, l'agent des appels et le contribuable sont parvenus à s'entendre sur un montant se situant à mi-chemin entre leurs positions respectives.

Programme des divulgations volontaires. La VG a également étudié le Programme des divulgations volontaires qui encourage les contribuables et les inscrits aux fins de la TPS à corriger les erreurs ou omissions du passé sans toutefois faire l'objet de pénalités ou de poursuites. Parfois même, ils bénéficieront d'une réduction des intérêts. La VG souligne qu'au cours des quatre dernières années, le nombre de demandes relatives aux divulgations volontaires a plus que doublé, passant de 2 500 en 2000-2001 à 6 100 en 2003-2004. Les éléments les plus fréquemment visés par les divulgations des contribuables et des inscrits sont des revenus tirés d'une entreprise au Canada non déclarés antérieurement, le défaut de percevoir et de verser la TPS, des déclarations de renseignements non soumises antérieurement, des salaires et avantages obtenus à l'étranger non déclarés antérieurement, et des intérêts et dividendes canadiens et étrangers non déclarés antérieurement.

La VG a constaté que les demandes relatives à la divulgation d'erreurs et d'omissions sont traitées différemment à travers le pays, et que les changements effectués à l'administration du programme ne sont pas reflétés dans la *Circulaire d'information* 00-1R, « Programme des divulgations volontaires », datée du 30 septembre 2002. P. ex., la CI ne fait aucune mention de l'allègement des intérêts qui serait offert dans le cadre du programme, même si les directives données aux agents indiquent qu'on s'attend à ce que les contribuables et les inscrits paient un montant raisonnable d'intérêts. Cependant, cette directive autorise également les agents à envisager l'allègement d'une partie des intérêts sur les cotisations relatives aux déclarations déjà produites en réduisant de 4 % le taux d'intérêt pour les avis de cotisation d'impôt sur le revenu des années antérieures aux trois années les plus récentes pour lesquelles des déclarations ont été exigées en vertu des règles de divulgation volontaire. Un allègement des intérêts de plus de 4 % peut être justifié dans des circonstances exceptionnelles, mais on ne précise pas les critères qui pourraient justifier une telle décision.

La VG a constaté que les agents réduisaient systématiquement de 4 % le taux d'intérêt dans tous les cas de divulgation volontaire visant plus de trois années d'imposition sans vérifier si les intérêts qui seraient alors exigibles constituaient un montant

raisonnable compte tenu des faits et de la nature de la divulgation. Cette façon de faire est donc incompatible avec les pratiques de l'ARC qui consistent à accorder un allègement d'intérêts en vertu des dispositions d'équité. La VG se dit également préoccupée de l'utilisation des pouvoirs législatifs conférés à l'ARC, en vertu du programme, de renoncer aux intérêts et aux pénalités ou de les annuler. Lorsque les dispositions législatives ont été adoptées en 1991, l'intention avouée au législateur était que ces pouvoirs ne seraient généralement utilisés que dans des circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté du contribuable, tels des catastrophes naturelles, maladies graves ou accidents, et seulement si le contribuable avait fait des efforts raisonnables pour se conformer aux exigences de la loi fiscale. La VG est cependant d'avis que bon nombre de divulgations se rapportaient à des revenus que les contribuables avaient délibérément omis de déclarer dans des circonstances qui allaient au-delà de l'intention du législateur : accorder des concessions dans de tels cas pourrait être inéquitable envers les contribuables qui observent intégralement les lois fiscales. L'ARC n'est pas d'accord, estimant qu'elle n'est pas allée au-delà de l'intention du législateur. L'ARC (appuyée par le ministère de la Justice) soutient que l'intention du législateur est exprimée dans le libellé des lois qu'il a adoptées. De plus, les divers débats parlementaires qui ont eu lieu depuis l'adoption des dispositions législatives sur les divulgations volontaires en 1991 ont permis de préciser l'intention du législateur concernant les circonstances visées par le programme.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

LA VG JETTE UN FROID SUR LES DIVULGATIONS VOLONTAIRES

Le rapport de novembre 2004 de la vérificatrice générale (VG) comportait une section spéciale sur les programmes des divulgations volontaires en matière d'impôt sur le revenu et de TPS. Une grande partie des commentaires concernait des questions comme la difficulté d'administrer les divulgations « anonymes », le manque de cohérence dans les années devant faire l'objet d'une cotisation et le manque d'uniformité du traitement accordé à travers le pays à des questions comme la renonciation aux intérêts ou leur annulation. La VG a cependant laissé entendre que l'ARC a outrepassé les pouvoirs législatifs qui lui étaient conférés en renonçant de façon inappropriée à des

intérêts et des pénalités, ou en les annulant, dans des situations non visées par l'intention du législateur parce qu'elles n'étaient pas indépendantes de la volonté du contribuable et que ce dernier n'avait pas fait des efforts raisonnables pour se conformer à la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Contrairement à ce qu'affirme la VG, le paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et l'article 281.1 de la *Loi sur la taxe d'accise* ne comportent aucune restriction et accordent à l'ARC toute discrétion pour renoncer à des intérêts et des pénalités dans des situations où l'ARC juge que cela convient. La VG a fondé ses commentaires sur les notes explicatives qui accompagnent les dispositions législatives et n'a pas tenu compte de la règle de droit fondamentale suivant laquelle les termes et expressions de la loi priment et ont préséance. Il existe en outre de solides motifs de politique fiscale pour élargir la politique de divulgation volontaire et la rendre la plus souple possible, en particulier dans le cas de la TPS, où le travail au noir coûte des centaines de millions de dollars en perte de recettes fiscales au gouvernement. Le programme des divulgations volontaires amène dans le giron du régime fiscal des personnes qui, autrement, demeureraient en marge de celui-ci, soit volontairement, soit par inadvertance. D'un point de vue théorique, il est préférable d'encourager ces personnes à se présenter volontairement plutôt que d'investir dans des efforts de vérification et de mise à exécution de la loi qui n'offrent que peu de chances de mettre au jour la non-conformité. L'ARC a administré la politique des divulgations volontaires d'une manière large et exhaustive, en exigeant, au minimum, que les divulgations soient « volontaires », c.-à-d. non déclenchées par des mesures d'exécution de l'ARC.

Toute tentative de contrer les efforts de l'ARC en vue d'assurer une administration large du programme des divulgations volontaires risque en outre de refroidir les initiatives des autres ministères qui appliquent leurs propres programmes de divulgations volontaires. Un exemple concret est celui de l'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC) qui élargit en ce moment ses propres politiques en matière de divulgations volontaires de façon à couvrir, p. ex., les « opérations sans effet fiscal » sur la TPS à l'importation. Dans ces cas, la TPS n'est pas payée sur des importations non passibles de droits de douane, ce qui fait perdre à l'ASFC la TPS seulement (aucun autre droit ne s'appliquant). Dans nombre de cas, cette TPS, techniquement payable par l'importateur, peut être entièrement recouvrée par ce dernier au moyen du crédit de taxe sur intrants (CTI) s'il a importé les biens

à des fins de consommation, d'utilisation ou de fourniture dans le cadre d'activités commerciales. De plus, si le CTI n'est pas versé dans les 21 jours, des intérêts sont payables à l'importateur. Cependant, selon l'application technique des règles relatives aux droits de douane et à la TPS, il semble que le calcul des intérêts démarre à compter du moment où la TPS devient exigible et ne s'arrête que lorsque la TPS est entièrement payée, sans égard au maximum de 21 jours pendant lesquels le gouvernement a perdu des recettes. (Dans un cas, les intérêts potentiels ont atteint 1,3 M\$ sur une période de quatre ans.) L'ASFC élargit actuellement sa politique des divulgations volontaires avec l'intention de renoncer à ces intérêts ou de les annuler lorsque la TPS exigible est divulguée sur une base volontaire. Il s'agit là d'un geste sensé du point de vue de la politique fiscale, ne serait-ce que parce que, en l'absence d'une renonciation aux intérêts, la pénalité constituerait à elle seule une incitation suffisante pour un importateur à ne pas effectuer de divulgation s'il a omis par inadvertance de payer la TPS (peut-être parce qu'il a omis de déclarer les importations comme il se devait).

Robert G. Kreklewetz

Millar Kreklewetz LLP, Toronto

ABSENCE DE RETENUE D'IMPÔT DES NON-RÉSIDENTS

Deux récentes décisions anticipées favorables avec des faits distincts portaient sur l'application de l'exemption de la retenue d'impôt du sous-alinéa 212(1)b)(vii) (la règle des 5/25) à l'intérêt payé sur une créance outre-frontière, si l'emprunt a été contracté par une SCAN dans le cadre d'un mécanisme de prêt adossé consenti à une fiducie ou une société de personnes. Les fiducies et les sociétés de personnes ne peuvent se prévaloir directement de la règle des 5/25.

En vertu de la règle des 5/25, aucune retenue d'impôt n'est exigible au Canada sur l'intérêt payé par une société canadienne à une personne sans lien de dépendance sur un titre de créance si, selon les modalités du titre ou de la convention qui s'y rapporte, la société ne peut en aucun cas être tenue de verser plus de 25 % du principal dans les cinq ans de l'émission du titre de créance. Il y a cependant des exceptions, p. ex., en cas d'observation des modalités ou de la convention ou si les modalités de l'obligation ou d'une convention s'y rapportant sont modifiées en vertu d'une disposition législative ou par un tribunal.

La fiducie constitue un mécanisme de titrisation fort répandu parce que, entre autres, elle peut être

structurée de façon à atténuer la taxe sur le capital, n'a pas droit à l'allégement des 5/25, et ses sources de financement se sont traditionnellement limitées au Canada. (Voir « Les intérêts selon le traité Canada-États-Unis », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, mai 2002.) Une décision (document n° 2004-0094751R3) portait sur un mécanisme de prêt adossé consenti à une fiducie. La SCAN, une société de services financiers, avait vendu des comptes clients à une fiducie d'accueil dont un organisme de bienfaisance était le bénéficiaire en vertu d'une convention de titrisation. La fiducie d'accueil avait été mise sur pied pour acheter et détenir des comptes clients dans un portefeuille de comptes constitué des accords de crédit rotatif conclus par la SCAN. Certaines institutions financières canadiennes faisaient crédit à la fiducie d'accueil pour lui permettre de financer l'achat de comptes clients provenant de la SCAN. La dette était étayée par des certificats d'investisseurs et consolidée par la SCAN dans ses états financiers. Les modalités de financement des certificats reflétaient le prix d'achat reçu par la SCAN sur la vente de créances à la fiducie d'accueil. Les prêteurs canadiens ont informé la SCAN qu'ils ne prolongeraient pas et ne renouvelleraient pas les certificats existants sauf si la fiducie d'accueil et, en définitive la SCAN, acceptaient une augmentation substantielle du coût du financement et des modalités plus coûteuses. La SCAN avait tenté de recueillir des fonds au Canada, mais un financement plus favorable pour la fiducie d'accueil qui assurait la viabilité économique de l'accord de titrisation avait été obtenu auprès d'un bailleur de fonds étranger. La SCAN avait décidé de ne pas emprunter parce que, entre autres, des prêteurs potentiels voudraient évaluer l'entreprise totale de la SCAN; par ailleurs, si l'emprunteur était une fiducie, le risque de crédit du prêteur serait isolé. Si le financement ne pouvait être obtenu, le démantèlement de la structure de titrisation existante et la mise en place d'une structure de remplacement entraîneraient des coûts et des retards significatifs.

Pour maintenir un financement concurrentiel et assurer l'existence de la fiducie d'accueil, la SCAN a proposé la formation d'une nouvelle SCAN ayant son siège social et son principal lieu d'affaires dans une province. On suppose que la nouvelle SCAN contracte un emprunt auprès d'un bailleur de fonds étranger avec laquelle elle a un lien de dépendance et qu'elle n'exerce aucune autre activité. Les modalités de remboursement et modalités et conditions de l'emprunt sont conformes à la règle des 5/25. Le billet émis par la nouvelle SCAN en faveur du bailleur de fonds étranger est cessible. La nouvelle SCAN prête les fonds à la fiducie d'accueil à des conditions sensiblement identiques à celles qui ont

été convenues avec le bailleur de fonds étranger, et la dette est documentée par un billet de la fiducie d'accueil. L'ARC a conclu que le règle des 5/25 s'appliquait et que la DGAE ne s'appliquait pas.

Une deuxième décision favorable (document n° 2004-0092731R3) a été émise à une société canadienne qui empruntait des fonds auprès d'une source américaine avec laquelle elle n'avait pas de lien de dépendance, fonds qu'elle prêtait ensuite à une société en commandite. Les modalités et conditions de l'emprunt étaient structurées de façon à être conformes à la règle des 5/25. Les faits étaient quelque peu complexes, mais apparemment une décision favorable a été émise parce que l'arrangement de prêt proposé avait entraîné une réduction du coût de financement du projet appartenant à la société en commandite et un meilleur accord de titrisation pour les commandités que ce qu'ils auraient obtenu autrement s'ils avaient fait appel à des bailleurs de fonds canadiens.

John Jakolev

Goodman & Carr LLP, Toronto

EXPATRIATION DE SOCIÉTÉS AUX É.-U.

L'*American Jobs Creation Act* contient, entre autres, une disposition anti-inversion qui a pour objet de mettre un frein aux mesures d'expatriation prises par les multinationales américaines. De nombreux transferts peuvent cependant être visés, par inadvertance, et, dans certains cas, de façon rétroactive. L'incidence de cette disposition sur un contribuable dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui est aux prises avec une opération conclue en 2003 est importante parce que le délai d'échéance de production (y compris les prolongements) a récemment pris fin.

L'inversion d'une société s'entend généralement d'une opération par laquelle les actions ou les actifs d'une société de capitaux ou d'une société de personnes américaine sont transférés à une entité non américaine constituée en société (une société de portefeuille ou SPOR) située dans un pays n'imposant que peu ou pas d'impôt. Une SPOR est généralement une société coquille nouvellement formée aux fins de l'inversion; l'opération est motivée principalement par le désir de réduire le taux d'imposition effectif global du groupe américain. Cependant, la nouvelle disposition anti-inversion – qui s'applique en général aux années d'imposition se terminant après le 4 mars 2003 – va bien au-delà de l'opération d'inversion type et peut avoir des effets négatifs sur les transferts des activités américaines par des Canadiens à une SPOR.

La disposition anti-inversion s'applique à l'égard d'une société de capitaux américaine (SUS) ou d'une participation dans une société de personnes américaine si le critère de participation de 80 % ou de 60 %, respectivement, est respecté.

Si le critère de participation de 80 % est respecté, la SPOR est réputée être une société nationale américaine à toutes les fins du *Code* et aux fins des obligations résultant des traités. La disposition exigeant une participation de 80 % s'applique dans le cas d'une SUS si certaines conditions ressortent d'un plan ou d'une série d'opérations : 1) la SPOR acquiert, directement ou indirectement, la presque totalité des actifs de la SUS (y compris les actions de celle-ci) après le 4 mars 2003; 2) les anciens actionnaires de la SUS détiennent 80 % ou plus (des droits de vote et de la valeur) des actions de la SPOR après le transfert; et 3) la SPOR, de concert avec toutes les sociétés qui lui sont rattachées par une chaîne de propriété de plus de 50 % (le groupe élargi d'affiliés), n'exerce pas d'activités commerciales importantes dans le pays où elle a été constituée au regard des activités commerciales mondiales du groupe élargi d'affiliés.

On peut affirmer, dans une certaine mesure, que les transferts intragroupes ne sont pas visés par cette disposition : aux fins de la deuxième condition ci-dessus, les actions de la SPOR détenues par des membres du groupe élargi d'affiliés ne sont pas prises en compte. P. ex., si la SCAN transfère toutes les actions de sa filiale américaine en propriété exclusive à une SPOR du Luxembourg, la disposition anti-inversion ne s'applique pas parce que la deuxième exigence n'est pas remplie : l'actionnaire de la SPOR qui était un actionnaire de la SUS est ignoré parce que la SCAN détenait plus de 50 % des actions de la SUS. Malheureusement, en pratique, nombre d'opérations sont prises au filet de manière rétroactive ou le seront de manière prospective. P. ex., si, au lieu d'avoir un seul actionnaire, la SUS a deux actionnaires non affiliés qui transfèrent chacun leurs actions à la SPOR luxembourgeoise, la disposition s'applique à moins que la société luxembourgeoise n'exerce des activités commerciales importantes au Luxembourg. De même, si deux SCAN (chacune détenues par un conjoint) transfèrent leurs actions de la SUS à une SPOR canadienne, le transfert est visé si la SPOR n'exerce pas d'activités commerciales importantes au Canada.

Étant donné que la définition d'un groupe élargi d'affiliés ne comprend pas de droit de propriété réputé du fait d'une société de personnes, la disposition s'applique également dans l'exemple initial si la SCAN est, au bout du compte, propriétaire à 100 %, mais qu'une société de personnes (y compris une société de

personnes hybride) s'interpose à titre de propriétaire soit de la SUS ou de la SPOR, et que la SPOR n'exerce pas d'activités commerciales importantes au Luxembourg.

Comme la SPOR est une société nationale américaine, elle est redevable de l'impôt américain sur son bénéficiaire imposable mondial calculé en vertu des règles américaines, y compris l'impôt de la *Subpart F* pour le compte de toutes les filiales de la SPOR; de plus, les personnes qui ne sont pas américaines risquent d'être assujetties à la retenue d'impôt américaine sur tous les paiements périodiques, tels des dividendes, des intérêts ou des redevances, faits par la SPOR. La disposition s'applique expressément sans égard aux obligations découlant de tout traité fiscal signé par les États-Unis. Dans le cas du Canada, la règle a préséance sur la règle du départage de la résidence de l'article IV(3) et, par conséquent, sur les articles VII, X, XI et XII. Une SPOR canadienne reste donc assujettie à l'impôt canadien : aucun allègement n'est prévu pour la double imposition ni en vertu de la convention ni en vertu du paragraphe 250(5). Souhaitons que cette nouvelle règle américaine suscite des discussions entre les autorités canadiennes et américaines compétentes en vertu de l'article XXIX(2) dans l'optique d'étendre l'exemption aux transferts faits à une SCAN.

Si le pourcentage de propriété selon la deuxième condition est égal ou supérieur à 60 % mais inférieur à 80 %, la SCAN n'est pas considérée comme une société nationale américaine; cependant, les frais ou redevances imposés au niveau de la société pour l'établissement d'une structure inversée ne sont pas annulés par des éléments fiscaux tels que des pertes d'exploitation nettes ou des crédits pour impôt étranger.

Paul L. Barnicke et Phyllis R. Roy
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

PERTE ET ATTENTE RAISONNABLE DE PROFIT

Le 31 octobre 2003, le ministère des Finances a rendu public l'article 3.1 proposé, qui introduit un critère d'« attente raisonnable de profit » dans la loi pour la déduction de dépenses d'entreprise ou de bien. Telle qu'elle est rédigée, la proposition représente un changement de fond quant à l'utilisation des pertes, même si elles sont subies dans le cadre du processus de gain ou de production d'un revenu. La proposition s'applique aux années d'imposition qui commencent après 2004. Il serait peut-être prudent de mettre en

place des mesures préventives avant le début du premier exercice visé, à savoir avant 2005 pour les contribuables dont l'année d'imposition se termine le 31 décembre. Dans la mesure du possible, les contribuables devraient prendre le temps d'identifier et de tirer avantage des pertes inhérentes ou suspendues qui pourraient autrement s'éteindre.

On suppose que l'année d'imposition d'un contribuable coïncide avec l'année civile. Si le contribuable subit une perte au cours de son année d'imposition 2004 alors qu'il cherche à tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien, cette perte peut être reportée rétrospectivement ou prospectivement sur d'autres années d'imposition. Par ailleurs, une perte subie au cours de l'année d'imposition 2005 ne peut être portée qu'en diminution du revenu imposable d'autres sources de cette année ou être reportée rétrospectivement ou prospectivement pour réduire le revenu d'autres années d'imposition, si les prérequis à la proposition sur l'attente raisonnable de profit sont réunis. La restriction législative additionnelle s'applique même si des coûts (en argent) ont été engagés par le contribuable dans une tentative légitime de gagner ou de produire un revenu : il doit être raisonnable de s'attendre à ce que, dans cette année, le contribuable réalisera un profit net cumulatif sur la période totale au cours de laquelle le contribuable exploite (et exploitera vraisemblablement) l'entreprise ou détient (et détiendra vraisemblablement) le bien productif de revenu. Si le critère de l'attente raisonnable de profit n'est pas respecté, la perte déterminée par ailleurs pour l'année provenant d'une entreprise ou d'un bien est perdue.

Si la proposition sur l'attente raisonnable de profit est adoptée dans sa forme actuelle, les pertes existantes qui sont inhérentes aux actifs détenus par les contribuables (pertes latentes) ou aux pertes « suspendues » par des dispositions techniques devraient faire sans délai l'objet d'une attention particulière : si ces pertes sont comprises dans le régime postérieur à 2004 sans toutefois être cristallisées, elles pourraient être perdues.

La perte inhérente réalisée par un contribuable avant le début de son année d'imposition postérieure à 2004 devrait pouvoir être déduite du revenu d'autres sources dans l'année ou être reportée prospectivement ou rétrospectivement pour réduire ce revenu. On suppose, p. ex., qu'un contribuable a une perte finale inhérente substantielle liée à une entreprise (une source) qui a cessé ses activités il y a quelque temps parce qu'elle n'était pas rentable; quelques actifs amortissables d'une catégorie particulière de DPA représentent la perte inhérente. Si la perte finale

inhérente risque d'être effectivement éteinte par l'application de la proposition sur l'attente raisonnable de profit, les actifs restants de la catégorie de DPA devraient être vendus avant le début de la première année d'imposition postérieure à 2004. L'acheteur doit être une personne qui n'entraîne pas l'application de la règle sur la minimisation des pertes.

De même, la perte suspendue d'un contribuable risque d'être éteinte par la proposition sur l'attente raisonnable de profit. La réalisation de cette perte avant le début de la première année d'imposition postérieure à 2004 pourrait présenter un défi plus grand que la simple vente des actifs restants d'une catégorie de DPA. Il pourrait être possible de cristalliser la perte suspendue par une acquisition de contrôle du contribuable ou une vente de l'actif pertinent à une personne qui n'appartient pas au groupe de sociétés affiliées. Cependant, l'acquisition de contrôle soulève un certain nombre d'autres questions. De même, la vente initiale à l'intérieur du groupe de sociétés affiliées peut indiquer un désir de conserver le bien aux fins de l'exploitation de l'entreprise; il pourrait être possible d'effectuer une vente à une personne non affiliée avec rachat retardé pour éviter l'application des règles sur les pertes apparentes, mais les règles sur la doctrine de l'« *agency* » et la DGAE doivent être prises en compte. Selon l'importance de la perte suspendue, il pourrait s'agir d'une décision pratique : le contribuable accepte-t-il l'extinction, en vertu des règles proposées, d'une perte future financée par des coûts substantiels déjà engagés ou espère-t-il que la proposition sur l'attente raisonnable de profit soit modifiée de façon favorable; ou le contribuable cristallise-t-il la perte suspendue et risque-t-il qu'elle ne soit pas constatée à cause de la possibilité d'évocation de la doctrine de l'« *agency* » ou de l'application de la DGAE ?

D. Blair Nixon et Sandra E. Jack

Felesky Flynn LLP, Calgary

LE MINISTÈRE DES FINANCES ET L'ARTICLE 119

L'article 119 est une disposition d'allègement destinée à empêcher qu'un même montant soit effectivement imposé en vertu de la partie I ainsi que de la partie XIII, mais cette intention risque d'être contrecarrée si l'article 119 interagit avec l'impôt minimum de remplacement (IMR). Le ministère des Finances s'est engagé à recommander des mesures correctives à cet égard.

En vertu du paragraphe 128.1(4), un particulier qui quitte le Canada est réputé avoir disposé de la plupart

des biens qu'il détenait pour un produit égal à leur JVM; tout gain couru réputé avoir été réalisé sur la disposition est imposable en vertu de la partie I. Si le particulier reçoit alors un ou plusieurs dividendes imposables relativement à un tel bien qui fait ensuite l'objet d'une disposition, le paragraphe 40(3.7) prévoit que toute perte subie par ailleurs sur la disposition réelle du bien pour un produit égal au montant du dividende imposable sera refusée; la perte refusée ne peut être portée en diminution du gain réalisé sur la disposition réputée au moment où le contribuable a quitté le Canada. Le gain couru à la date du départ est imposé en vertu de la partie I à ce moment et il sera également imposé en vertu de la partie XIII quand les bénéficiaires non répartis sous-jacents au gain couru seront distribués sous la forme de dividendes imposables.

L'article 119 vise à empêcher cette double imposition. Lors du calcul de l'impôt payable par ailleurs en vertu de la partie I pour l'année du départ, l'article 119 prévoit une déduction au titre du moins élevé des deux montants suivants : l'impôt de la partie I attribuable au gain réputé au départ et la retenue d'impôt de la partie XIII qui a été payée sur tout dividende reçu après que le particulier a résidé pour la dernière fois au Canada et qui réduisait la perte que le particulier aurait autrement réalisée sur la disposition réelle ultérieure du bien. Cependant, l'article 119 ne réduit pas l'IMR du particulier pour l'année du départ, une omission qui neutralise largement l'allègement de la double imposition que l'article 119 est censé offrir. Si un particulier est tenu de payer à la fois l'IMR et l'impôt de retenue sur ce qui, en réalité, est le même montant, le taux effectif d'impôt est très élevé.

Un particulier a fait l'objet d'une nouvelle cotisation de l'IMR pour l'année de son départ. Il avait payé l'impôt de la partie I sur la disposition réputée d'actions d'une société privée qu'il détenait au moment de l'émigration du Canada. La société avait été liquidée par la suite, le particulier avait été réputé avoir reçu des dividendes sur les actions et l'impôt de la partie XIII avait été retenu. Les dividendes réputés ont réduit le produit de disposition du particulier, mais le paragraphe 40(3.7) l'a empêché de déduire une perte en capital sur la disposition des actions. Lorsque le contribuable a demandé par la suite un crédit en vertu de l'article 119 à porter en diminution de l'impôt de la partie I sur le gain couru réputé avoir été réalisé au départ, l'ARC lui a émis un avis de nouvelle cotisation au motif qu'il avait un IMR à payer pour l'année du départ parce que l'IMR de cette année excédait son impôt de la partie I après prise en compte du crédit de l'article 119. Le total de l'impôt

de la partie XIII et de l'IMR était nettement supérieur à l'impôt de la partie I qu'il aurait eu à payer s'il était demeuré au Canada et avait disposé des actions. Heureusement, des représentants du ministère des Finances sont prêts à discuter des problèmes techniques de la LIR et ils conviennent que le fait pour l'IMR d'empêcher un contribuable de demander un crédit en vertu de l'article 119 pour l'année du départ pourrait entraîner la double imposition que l'article 119 était destiné à empêcher. Le directeur de la division de la législation de l'impôt du ministère des Finances a émis une lettre de confort où il s'engage à recommander au ministre des Finances d'apporter une modification à la LIR qui empêchera un contribuable qui émigre du Canada de se voir calculer l'IMR dans l'année de son départ du Canada uniquement à cause de l'application d'un crédit en vertu de l'article 119 à cette année. Il est très probable que la recommandation du directeur sur cette question technique sera acceptée et que la modification apportera un allègement considérable aux anciens résidents du Canada.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

SEULEMENT AU QUÉBEC (PARTIE 3)

Dans de précédents articles, il avait été question de l'incidence de l'impôt minimum de remplacement (IMR) sur les dividendes imposables reçus de sociétés résidant au Canada, et sur les gains en capital et les avantages liés aux options d'achat d'actions réalisés par des particuliers résidant au Québec. (Voir « Les dividendes ont toujours la cote (partie 2) », « Seulement au Québec » et « Seulement au Québec, partie 2 », dans *Faits saillants en fiscalité canadienne* de septembre, octobre et décembre 2001, respectivement.) Le 30 juin 2004, le ministère des Finances du Québec a annoncé des changements qui modifient le calcul de l'IMR rétroactivement à 2003 et réduisent les coûts potentiels liés à l'IMR notés dans ces articles déjà parus et résumés ci-après. À ce jour, le projet de loi mettant en œuvre les changements annoncés n'a pas encore été rendu public.

Dans le premier article, on avisait les propriétaires/dirigeants résidant au Québec que l'IMR risquait de s'appliquer aux dividendes imposables reçus par un particulier résidant au Québec parce que les dividendes canadiens étaient imposables en totalité aux fins de l'IMR. P. ex., en 2002, le taux effectif de l'IMR de 20 % était supérieur au taux marginal le plus élevé de l'impôt du Québec de 16,5 % applicable au revenu de dividende aux fins de l'impôt régulier.

Cependant, le ministère des Finances du Québec a annoncé que le taux de l'IMR passera de 20 % à 16 % après 2002 alors qu'il sera inférieur aux taux d'impôt marginaux les plus élevés sur les dividendes. Le deuxième article prévient les particuliers qui résident au Québec que l'IMR pourrait devenir permanent si un gain en capital est réalisé, à cause du taux d'inclusion des gains en capital dans l'IMR, qui s'établit à 70 %. En 2002, p. ex., le taux effectif de l'IMR de 14 % était supérieur au taux d'impôt provincial marginal le plus élevé du Québec de 12 % applicable aux gains en capital aux fins de l'impôt régulier. L'annonce du ministère des Finances corrige également ce problème en ramenant le taux de l'IMR à 16 % et en augmentant le taux d'inclusion des gains en capital dans l'IMR, qui est passé de 70 % à 75 % après 2002. Par conséquent, après 2002, tant le taux de l'IMR que le taux d'impôt marginal le plus élevé du Québec s'établissent à 12 %. Le ministère des Finances a également annoncé une augmentation de l'exemption de base de l'IMR, qui passe de 25 000 \$ à 40 000 \$, non applicable aux fiducies non testamentaires.

Le ministère des Finances a confirmé que Revenu Québec émettra automatiquement une nouvelle cotisation à tout contribuable (autre qu'une fiducie) qui a produit une déclaration de revenus du Québec pour 2003 montrant un IMR payable. Une fiducie doit demander par écrit un redressement de la déclaration de 2003 touchée car l'avis de cotisation sera automatiquement émis.

Budget de 2004 du Québec. Une autre exigence de conformité a été ajoutée dans le budget de 2004 du Québec pour les employés de cette province qui disposent d'une automobile fournie par l'employeur. À compter de 2005, un tel employé doit inscrire dans un journal de bord le nombre de jours où l'automobile a été à sa disposition au cours de l'année ainsi que le nombre de kilomètres parcourus tous les jours à des fins personnelles et à des fins d'emploi. L'employé doit fournir le journal de bord à l'employeur au plus tard le dixième jour suivant la fin de l'année ou la date à laquelle l'automobile a été à sa disposition pour la dernière fois, si cette dernière date est antérieure. Le défaut de produire le journal de bord entraîne une pénalité de 200 \$ pour l'employé.

Louis J. Provenzano et Christine Damianidis
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

RD & DE

En vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, une demande de crédit de RS&DE valide doit inclure tous les formulaires prescrits, contenir tous les

renseignements requis et être produite au plus tard à la date limite prévue (18 mois après la fin de l'année). La *Politique d'application* RS&DE 2004-2, « Exigences de production relatives aux demandes pour la RS&DE exercée au Canada », datée du 5 octobre 2004, précise davantage la position de l'ARC sur les exigences de déclaration.

Défaut de satisfaire aux exigences de production. Si le contribuable produit les formulaires prescrits à temps mais que ceux-ci ne contiennent pas tous les renseignements prescrits, il est réputé ne pas avoir satisfait aux exigences de production. Une demande contenant des montants estimés, une demande partiellement remplie ou une lettre faisant état d'une « intention de produire » ne satisfont pas non plus aux exigences de production. Il est possible de fournir les renseignements manquants jusqu'à la date limite de production. Aucun délai de production ne sera accordé si, à la date limite de production, les formulaires prescrits ne sont pas produits ou ne contiennent pas tous les renseignements requis. Lors de la production, l'ARC vérifie si les demandes de crédit à la RS&DE sont complètes et elle informe le contribuable des renseignements manquants. Selon la politique d'application, si une demande de crédit à la RS&DE est produite 90 jours avant la date limite, l'ARC a suffisamment de temps pour déterminer si la demande satisfait aux exigences de production et informer le contribuable de tout défaut. Les demandes relatives aux dépenses de RS&DE et les crédits d'impôt à l'investissement correspondants sont refusés si les exigences de production ne sont pas satisfaites : les dépenses courantes sont des dépenses générales déductibles lors du calcul du revenu, et les dépenses en capital correspondent généralement à des biens amortissables inclus dans une catégorie appropriée de DPA.

Réception d'une demande. La politique d'application prévoit que les demandes déposées en personne sont datées au moyen d'un timbre-dateur et sont considérées comme ayant été produites ce jour-là. Les demandes expédiées par courrier de première classe ou par courrier quotidien sont considérées comme ayant été produites à la date du cachet de la poste. Si la date limite de production tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié, la demande est considérée comme ayant été produite à temps si la date où elle est livrée à l'ARC ou la date du cachet de la poste est celle du jour ouvrable suivant la date limite; les administrations fiscales provinciales peuvent avoir des exigences différentes.

Modification d'une demande. Si un demandeur veut apporter des modifications à la demande pendant l'examen de celle-ci, l'ARC ne tiendra compte des renseignements sur des projets ou des dépenses supplémentaires que s'ils sont fournis au plus tard à la date limite de production.

Refus de la demande pour non-production. Les nouvelles lignes directrices ne laissent pour ainsi dire aucune latitude à l'ARC dans les cas limites. Si une demande est refusée parce qu'elle ne satisfait pas aux exigences de production, un contribuable peut demander à l'ARC une renonciation aux exigences de production en vertu des dispositions sur l'équité de la LIR. Une telle demande n'est généralement accordée que dans des circonstances exceptionnelles – p. ex., si une inondation, un incendie, une grève des Postes ou autre événement semblable empêche le contribuable de respecter les exigences de production. Il est donc essentiel pour les contribuables de s'assurer que les formulaires prescrits sont complets à tous égards à la date de production.

Yan Boyer

Deloitte & Touche s.r.l., Montréal

Ken Murray

Deloitte & Touche LLP, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Royaume-Uni

Le rapport prébudgétaire du chancelier contient de nouvelles mesures anti-évitement destinées aux sociétés étrangères affiliées contrôlées (SEAC) pour assurer que les bénéfices sont bien identifiés selon les règles fiscales du R.-U. et que les mesures de prévention de la double imposition ainsi que les exemptions touchant les SEAC ne sont pas utilisées à des fins d'évitement fiscal. D'autres stratagèmes sont également visés, notamment ceux qui permettent d'éviter l'impôt sur les titres de créance par la modification des arrangements de reprise et de prêt d'actions et ceux qui utilisent des obligations à coupons détachés émises par les sociétés. Les sociétés d'assurance-vie ne pourront plus réduire leurs bénéfices en transférant une entreprise d'une société à une autre; les dispositions d'un avant-projet de loi modifient l'imposition des gains et des profits des sociétés d'assurance-vie.

Pays-Bas

Une nouvelle résolution précise la politique du secrétaire des finances sur plusieurs aspects

internationaux de la fiscalité des sociétés, notamment les suivants : 1) l'article 12 du traité avec l'Indonésie s'applique uniquement au savoir-faire et non aux services; 2) les articles 10, 11 et 12 du traité avec l'Inde contient une disposition dite de la nation la plus favorisée, et le traité avec la Suisse prévoit que les paiements pour les services de spécialistes sont régis par l'article 7; 3) pour accélérer le remboursement de l'impôt suisse sur les dividendes, une société mère néerlandaise peut renoncer à 2 % du remboursement, un coût qui ne semble pas pouvoir être déduit aux fins de l'impôt sur les sociétés des Pays-Bas; 4) les sociétés en commandite « transparentes » qui résident dans un pays n'ayant pas conclu de traité avec les Pays-Bas, tel Guernesey, ne peuvent pas avoir droit aux mêmes avantages que ceux qui sont prévus dans les traités; et 5) les activités de financement sont admissibles à titre d'activités pouvant mener à la détermination d'un établissement stable selon le traité avec la Suisse.

République populaire de Chine

Des changements apportés aux règles de prix de transfert de 1998 ont pour effet de les harmoniser avec la législation actuelle et les aspects pratiques et les tentatives de la Chine pour contrer les pertes de recettes par l'utilisation de « pertes apparentes ».

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>

Parmi ces changements, notons l'obligation de fournir des renseignements exacts lors d'une vérification, sous peine de pénalité; la possibilité pour des représentants de l'administration fiscale de voyager à l'étranger pour effectuer des vérifications en vertu des traités; l'accent mis sur la comparabilité d'autres « méthodes raisonnables » pour déterminer des prix de pleine concurrence; un renvoi précis aux ententes anticipées en matière de prix de transfert; l'imposition d'une limitation de trois ans pour les enquêtes et redressements en matière de prix de transfert dans des circonstances normales et d'une limitation pouvant atteindre cinq ans dans des circonstances exceptionnelles (sur approbation); et la qualification fiscale des montants qui ont fait l'objet d'un redressement lors d'une vérification dans des circonstances précises, compte tenu du droit chinois et des traités.

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.