

DEMANDES DE DOSSIERS DE VÉRIFICATION

Un groupe de travail mis sur pied par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) dans le but d'étudier la politique de l'ARC relative aux demandes d'accès aux feuilles de travail (dossiers) des comptables et des vérificateurs vient de soumettre une proposition à l'ARC. Dans cette proposition, le groupe de travail fait état de ses préoccupations concernant l'absence d'une politique cohérente sur l'accès aux dossiers de travail, énumère des faits observés à l'échelle internationale qui lui paraissent tout à fait pertinents au regard de la politique de l'ARC et de la compétitivité du Canada, et formule une justification de principe à une limitation des demandes d'accès aux dossiers des comptables et des vérificateurs aux seules situations exceptionnelles que constituent les fraudes ou les fausses déclarations.

Lors de la conférence annuelle 2004 de l'Association canadienne d'études fiscales, les représentants de l'ARC ont affirmé que l'Agence procéderait à une vaste consultation auprès des communautés fiscale, comptable et des affaires dans le but de clarifier sa politique, en particulier en ce qui concerne l'accès aux dossiers et plus précisément aux feuilles de travail sur les dispositions de la LIR, les impôts à payer ou les provisions. Dans le passé, selon la politique qui prévalait, on ne demandait pas de façon systématique d'examiner les dossiers de travail des comptables ou des vérificateurs, ce qui – à ce que le groupe de travail croit comprendre – allait dans le sens des directives de l'ARC au sujet de l'obtention de renseignements auprès des comptables. Les directives prévoyaient en outre que l'ARC n'avait pas pour politique de demander un accès général aux dossiers des comptables dans le but de les examiner en profondeur dans le cadre d'une vérification. De l'avis du groupe de travail, cette politique reflétait le conflit inévitable entre la nécessité pour le vérificateur

d'accéder à tous les renseignements fiscaux pertinents en vue de préparer une vérification des états financiers de la société et le souhait légitime de la société de protéger la confidentialité de ses communications avec ses conseillers professionnels visant l'obtention de conseils fiscaux.

Malgré cette politique de longue date, le groupe de travail souligne que certains bureaux régionaux de l'ARC semblent avoir adopté une pratique administrative qui consiste à soumettre des demandes générales d'accès aux dossiers des vérificateurs. En 2003 et 2004, des rapports anecdotiques révélaient que des demandes générales d'accès aux dossiers des vérificateurs émanaient fréquemment de certains bureaux de l'ARC. Le groupe de travail affirme que ces demandes générales compromettent les efforts de divulgation responsable et légitime des comptables et des vérificateurs à l'intérieur du régime d'auto-cotisation.

Dans les dossiers qu'il compile, le vérificateur consigne les moyens qu'il a mis en œuvre pour s'acquitter de sa responsabilité de sonder, de se questionner et d'exercer son jugement professionnel dans le but de se faire une opinion sur les états financiers de la société. Le groupe de travail insiste sur l'importance de bien distinguer ces dossiers et les feuilles de travail établies lors de la préparation des déclarations de revenus annuelles.

Le groupe de travail recommande que l'ARC adopte une politique nationale claire qui consisterait à ne demander des dossiers et des renseignements que dans des circonstances exceptionnelles et bien définies, cela afin de préserver des valeurs importantes – une communication ouverte et franche entre les vérificateurs, les comptables et leurs clients (essentielle au bon fonctionnement du régime d'auto-cotisation et au maintien d'un environnement propice à la divulgation et à la conformité), et de permettre un accès aux renseignements nécessaires pour des vérifications de première qualité (essentielles pour assurer la confiance du public dans les marchés financiers). Le groupe de travail soumet donc une proposition de politique et de protocole dans laquelle il recommande que l'ARC adopte une politique suivant laquelle ses fonctionnaires ne demanderaient accès à certains renseignements et documents auprès du contribuable, de ses vérificateurs ou de ses comptables que dans des « circonstances exceptionnelles », comme les suivantes : 1) une situation dans laquelle l'ARC a un doute raisonnable et fondé qu'une fraude, une évasion ou quelque autre faute a été commise en vertu de la Loi; 2) une situation dans laquelle des documents de base du contribuable ont été perdus ou détruits, ne sont pas disponibles par ailleurs, ou ne sont pas mis à la disposition du fisc par le contribuable; 3) l'ARC ne peut obtenir autrement des renseignements suffisants pour évaluer les arrangements faits par le contribuable en matière d'impôt sur le revenu, ou les documents de base du contribuable ne fournissent pas de renseignements suffisants pour permettre à l'ARC d'évaluer adéquatement les arrangements faits par le contribuable.

Dans ce numéro

Demandes de dossiers de vérification	1
Documentation ponctuelle	2
L'estoppel et Trom Electric	2
Fardeau fiscal des pays de l'OCDE	3
Prix de transfert et opérations non commerciales	4
Planification fiscale rétroactive	5
R.-U. : l'arrêt Ramsay et la cession-bail	5
L'IRS et les avantages en vertu des traités	7
Rémunération différée aux É.-U.	7
FFCP et bénéficiaire non-résident	9
Crédit d'impôt ontarien pour la formation en apprentissage	9
Actualités fiscales étrangères	10

En conclusion, le groupe de travail soutient que les pratiques administratives régionales actuelles de l'ARC relativement à l'accès aux dossiers donnent lieu à un conflit entre le rôle du comptable qui doit faire rapport sur des informations financières communiquées aux marchés financiers et le fonctionnement efficace du régime fiscal. Le vaste pouvoir dont dispose l'ARC de questionner les vérificateurs et les conseillers professionnels sur les intentions subjectives d'un client et d'exiger l'accès aux dossiers crée un paradoxe, de l'avis du groupe d'étude. Les vérificateurs sont soumis à une norme de responsabilité beaucoup plus rigoureuse en ce qui concerne l'exactitude de l'information financière communiquée aux marchés financiers; par ailleurs, si elle n'est pas contrôlée, la pratique de l'ARC de demander accès aux dossiers de vérification découragera les clients de parler ouvertement à leurs vérificateurs et à leurs conseillers.

Selon le groupe d'étude, d'autres pays, en particulier l'Australie et les États-Unis, ont réussi à établir un équilibre entre les préoccupations des marchés financiers et celles des administrations fiscales, équilibre que l'ARC aurait intérêt à atteindre. Ainsi, le groupe d'étude affirme que limiter l'accès des dossiers à des circonstances exceptionnelles seulement et reprendre par ailleurs une politique de restriction semblable à celle formulée par l'administration fiscale américaine assureraient l'équilibre entre la franchise et la confidentialité que toute politique nationale doit rechercher. Le groupe d'étude souligne aussi des faits nouveaux survenus au Royaume-Uni et en Nouvelle-Zélande que l'ARC devrait prendre en considération.

Le groupe de travail recommande la mise sur pied, au sein de l'ARC, d'un comité de surveillance nationale interne qui serait chargé d'évaluer les circonstances exceptionnelles invoquées pour en arriver à une politique nationale qui serait appliquée de façon uniforme.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

DOCUMENTATION PONCTUELLE

En octobre 2004, l'ARC a publié une directive révisée selon laquelle les vérificateurs sur place doivent dorénavant soumettre au contribuable, dès le début de la vérification, des demandes formelles de documentation ponctuelle limitées dans le temps.

Dorénavant, tous les bureaux des services fiscaux de l'ARC ont instruction de présenter des demandes formelles de documentation des prix de transfert aux contribuables au stade initial de la vérification et de faire respecter le délai de trois mois prévu pour sa production. Cette demande du vérificateur sur place est obligatoire : la directive précédente, publiée en mars 2003, suggérait fortement aux bureaux des services fiscaux d'obtenir la documentation des prix de transfert au début de la vérification. Ce changement de politique vise à corriger l'impression d'incohérence dans l'utilisation des lettres de demande par divers bureaux des services fiscaux de l'ARC et

d'augmenter le taux d'observation en matière de prix de transfert.

Le vérificateur sur place doit demander la documentation ponctuelle des prix de transfert dans tous les cas où des opérations sont conclues entre un contribuable et un non-résident avec lequel le contribuable a un lien de dépendance. L'ARC ne procédera pas à une sélection préalable pour déterminer quels contribuables devraient recevoir la lettre de demande, et aucune distinction ne sera faite entre les contribuables selon l'importance ou le niveau de leur revenu : tous les contribuables peuvent donc dorénavant s'attendre à recevoir des demandes de documentation. Cette directive s'inscrit dans l'approche plus affirmative de l'ARC en ce qui concerne les prix de transfert : cette nouvelle approche ne tient aucunement compte du fait que le contribuable a pu être coopératif et accommodant lors de précédentes vérifications des prix de transfert.

La demande de documentation ponctuelle, prévue au paragraphe 247(4) de la LIR, peut être faite par lettre ou sur une feuille de demande de renseignements, mais elle doit être remise au contribuable en personne ou envoyée par courrier recommandé ou certifié, et elle devrait être effectuée avant le début de la vérification sur place des prix de transfert. Le contribuable a trois mois à compter de la date de la lettre ou de la feuille de demande de renseignements pour soumettre la documentation. Ce délai ne peut être prolongé. Si le contribuable fait défaut de fournir, dans le délai de trois mois, la documentation ponctuelle contenant les renseignements minimums requis aux fins de l'application de la disposition de pénalité du paragraphe 247(3), il est alors réputé ne pas avoir fait d'efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert de pleine concurrence. En général, une pénalité de 10 % s'applique à l'excédent du redressement des prix de transfert (où le contribuable n'a pas fait d'efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert de pleine concurrence) sur le moins élevé de 10 % du revenu brut et de 5 000 000 \$.

Le délai de trois mois est relativement court pour répondre à de telles demandes de documentation : les contribuables devraient donc examiner la documentation existante sur une base régulière pour s'assurer que leur documentation ponctuelle est prête à la date de production prévue pour l'année d'imposition donnée, évitant ainsi les pénalités possibles pour défaut de production de la documentation en cas de redressement des prix de transfert.

Albert Baker

Deloitte & Touche s.r.l., Montréal

Gary Zed

Deloitte & Touche LLP, Ottawa

L'ESTOPPEL ET TROM ELECTRIC

Dans *Trom Electric* (2004 TCC 727), la CCI s'est récemment penchée sur le rôle de la doctrine de l'estoppel dans les appels en matière d'impôt. En déclarant son revenu de 1989

à 1994, le contribuable avait commis une erreur en déduisant des retenues de garantie relatives au privilège du constructeur payables mais non exigibles à la fin de son année d'imposition et en les rajoutant ensuite dans son revenu de l'année suivante. Pour une année, qui suivait la dernière année prescrite, le ministre avait seulement inversé la déduction de la retenue de garantie et avait fait valoir, sans succès, que le contribuable était empêché (estoppel) d'inverser l'ajout dans son revenu du montant déduit l'année précédente.

Les PCGR permettent aux entrepreneurs en construction d'utiliser la méthode de l'achèvement des travaux pour calculer leur revenu; l'ARC accepte cette méthode en pratique, mais elle n'autorise aucune déduction des retenues de garantie impayées à la fin de l'année. (Le sujet n'est pas abordé dans le jugement, mais aucune déduction n'aurait été possible en vertu de règles jurisprudentielles applicables aux comptes clients.) Les erreurs n'avaient été portées à l'attention du ministre qu'une fois les premières années devenues prescrites. Le ministre avait émis de nouvelles cotisations pour les années 1992, 1993 et 1994 afin de corriger les erreurs en question, inversant tant la déduction de la retenue de garantie pour 1993 et 1994 que son inclusion dans le revenu. Cependant, pour 1992, le ministre n'avait inversé que la déduction de la retenue de garantie parce que l'ajout de la retenue de 1991 n'aurait pu faire l'objet d'une nouvelle cotisation pour l'année 1991, à cause de la prescription. Le contribuable n'avait pas contesté le fait qu'il n'avait pas le droit de déduire les retenues de garantie, mais il avait fait valoir que les erreurs de calcul de son revenu de 1992 devaient être corrigées par l'inversion de la déduction de la provision de l'année courante aussi bien que de l'ajout de la provision de l'année précédente. Le ministre avait répondu que le contribuable ne pouvait prétendre que les retenues de garantie avaient été ajoutées au revenu par erreur en 1992 parce que les critères requis pour qu'il y ait estoppel étaient présents : l'ajout des retenues de garantie de 1991 dans le revenu de 1992 constituait une représentation faite par le contribuable et à laquelle le ministre s'était fié pour émettre l'avis de cotisation de l'année 1992 et ce, à son détriment, parce que l'année 1991 était maintenant prescrite.

Le ministre avait cité l'arrêt *Wilchar Construction* (79 DTC 5086) de la CF, div. 1^{ère} inst. où le contribuable ne pouvait changer sa méthode de constatation du revenu parce qu'il avait fait des représentations quant à ses bénéfices, compte tenu de la façon dont il les avait toujours calculés; le ministre avait agi sur la foi de ces représentations, ce qui lui aurait été défavorable si le contribuable avait pu les réfuter. La CAF a confirmé le jugement : il n'y avait pas d'obstacle juridique à l'application de l'estoppel parce que la méthode comptable utilisée au début par le contribuable pour déclarer son revenu n'était pas contraire à la loi; le contribuable avait le droit de reporter la constatation des retenues de garantie dans son revenu mais il n'était pas obligé de le faire. Dans *Trom*, la CCI a également cité le passage suivant tiré de l'arrêt *Goldstein* ([1995] 2 CTC 2036, à la p. 2046) :

Although estoppel is now a principle of substantive law it had its origins in the law of evidence and as such relates to representations of fact. It has no role to play where questions of interpretation of the law are involved, because estoppels cannot override the law. ... [C]ourts, who have an obligation to decide cases in accordance with the law, are not bound by representations, opinions or admissions on the law expressed or made by the parties.

Dans les faits, le calcul du revenu de 1992 fait par le contribuable n'était pas conforme à la LIR – en particulier, l'article 9, qui exige la détermination d'une image précise des bénéfices du contribuable. La question de savoir si un montant doit être inclus dans le revenu ou déduit de celui-ci lors de la détermination du bénéfice en est une de droit. Comme la nouvelle cotisation du ministre était contraire à la loi, le contribuable ne pouvait être empêché de la contester. Le tribunal a reconnu que le contribuable pouvait peut-être ainsi se soustraire à l'imposition, mais le fait n'était tout simplement pas pertinent et ne pouvait servir à justifier une nouvelle cotisation que le ministre n'aurait autrement pas eu le pouvoir d'émettre.

Matthew Williams
Thorsteinsson, Toronto

FARDEAU FISCAL DES PAYS DE L'OCDE

À la fin de l'automne dernier, l'OCDE a publié sa revue annuelle des statistiques sur les revenus. Sa mesure du fardeau fiscal – recettes fiscales en pourcentage du produit intérieur brut (PIB) – est une norme couramment utilisée pour évaluer l'incidence globale de la ponction gouvernementale dans chacun des 30 pays membres de l'OCDE. Selon cette mesure, le fardeau fiscal au Canada reste bien inférieur à la moyenne, et il va en décroissant.

D'après les chiffres préliminaires de 2003 (les derniers disponibles), les impôts perçus par tous les niveaux de gouvernement au Canada représentaient 33,9 % du PIB, soit le 19^e rang le plus élevé des pays membres. Les ratios calculés par l'OCDE diffèrent légèrement de ceux arrêtés par les agences statistiques de chaque pays : selon les données de Statistique Canada, le ratio des recettes fiscales au PIB était de 33,6 % en 2003. Le tableau illustre l'importance relative des recettes fiscales dans les pays de l'OCDE pour 2003 (2002 pour les pays qui n'ont pas d'information plus récente). La moyenne simple des 30 pays, soit environ 36,5 %, demeure nettement supérieure au ratio canadien.

Au Canada, le ratio des recettes fiscales au PIB a régressé par rapport au ratio de 35,6 % observé en 2000, mais l'une de ses composantes – le ratio de l'impôt sur le revenu des particuliers et des sociétés au PIB – a reculé de façon plus marquée, passant de 17,8 % à 15,6 % au cours de la même période. Le ratio canadien de 2003 des impôts sur le revenu

Impôt en pourcentage du PIB Pays de l'OCDE, 2003

Suède	50,8
Danemark	49,0
Belgique	45,8
Finlande	44,9
France	44,2
Norvège	43,9
Italie	43,4
Autriche	43,0
Luxembourg	41,6
Islande	40,3
République tchèque	39,9
Pays-Bas	38,8
Hongrie*	38,3
Allemagne	36,2
Grèce*	35,9
Espagne	35,8
Royaume-Uni	35,3
Nouvelle- Zélande	34,8
Canada	33,9
Portugal*	33,9
République slovaque*	33,1
Turquie	32,9
Pologne*	32,6
Australie*	31,5
Irlande	30,0
Suisse	29,8
Japon*	25,8
Corée	25,5
États-Unis	25,4
Mexique	19,5

* chiffres de 2002; données non disponibles pour 2003.

des particuliers et des sociétés continue de représenter un fardeau fiscal relativement élevé pour ces deux catégories de revenu – le 8^e plus élevé de l'OCDE, dépassé uniquement par celui des pays scandinaves, de la Belgique, de l'Irlande et de la Nouvelle-Zélande.

David Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

PRIX DE TRANSFERT ET OPÉRATIONS NON COMMERCIALES

Quand les règles sur les prix de transfert de l'article 247 ont été instaurées pour les exercices commençant après 1997, l'ARC avait donné des garanties informelles que ces règles ne s'appliqueraient pas aux prêts consentis dans le cadre d'opérations non commerciales entre personnes avec lien de dépendance. Récemment, les vérificateurs de l'ARC ont suggéré de calculer des intérêts sur un prêt transfrontalier non commercial entre personnes avec lien de dépendance.

Dans de nombreux cas, un résident canadien qui consent un prêt à un non-résident n'est pas motivé par des considérations commerciales et ne compte pas sur un quelconque rendement de son placement. Par exemple, le père ou la mère qui vit au Canada peut consentir un prêt sans intérêt à son enfant non-résident pour l'aider à faire l'acquisition d'une maison ou d'une entreprise; contrairement à un don, le prêt assure une protection contre les créanciers de l'enfant (incluant l'ex-conjoint). Par ailleurs, un particulier qui réside au Canada peut consentir un prêt sans intérêt à une fiducie non-résidente ou à une société étrangère appartenant à un membre non-résident de la famille. Sous réserve des règles d'attribution, un tel prêt sans intérêt pourrait être consenti à un particulier, une société ou une fiducie résidant au Canada sans que la question des prix de transfert soit soulevée. Le Canada ne lève pas d'impôt sur les dons et la LIR ne prévoit le calcul d'un intérêt à un taux prescrit que dans des cas bien précis. Si un enfant mineur ou le conjoint était actionnaire de la société emprunteuse, le prêteur pourrait être tenu de déclarer un intérêt théorique à cause des règles d'attribution applicables aux sociétés; autrement, il n'y a pas d'intérêt théorique. Même si l'ARC a verbalement garanti qu'elle n'appliquerait pas l'article 247 aux opérations non commerciales, tout comme les règles remplacées (articles 69 et 245) n'ont jamais été appliquées aux opérations non commerciales transfrontalières, elle menace maintenant d'appliquer les règles sur les prix de transfert à un contribuable qui, à des fins de planification successorale ou pour se protéger contre ses créanciers, a consenti un prêt sans intérêt à une société non-résidente dont un membre non-résident de sa famille a la propriété effective.

Le paragraphe 247(2) permet le redressement d'une opération à laquelle ont participé un contribuable et une personne non-résidente avec laquelle le contribuable avait un lien de dépendance si les modalités de l'opération diffèrent de celles qui auraient été conclues entre des personnes sans lien de dépendance ou si des parties sans lien de dépendance n'auraient pas conclu l'opération, qu'il est raisonnable de considérer comme n'ayant pas été principalement conclue pour des objets autres que fiscaux. Dans le premier cas, des redressements peuvent être apportés au chiffre ou à la nature des montants déterminables si l'opération était régie par des modalités de pleine concurrence; dans le dernier cas, de tels redressements présupposent que les parties ont conclu des opérations sans lien de dépendance selon des modalités de pleine concurrence. Le premier cas ne s'applique pas parce que des parties sans lien de dépendance n'auraient pas conclu un contrat de prêt ne portant pas intérêt; le dernier cas ne s'applique pas parce qu'il est clair que le prêt n'a pas été consenti principalement pour des objets autres que fiscaux.

Même si, techniquement, le paragraphe 247(2) s'appliquait, il serait injuste d'appliquer l'article 247 dans des situations où les règles remplacées, libellées de façon suffisamment générale, ne se seraient pas appliquées. La politique de l'ARC est bien connue et appliquée dans des contextes autres que commerciaux, et, au plan administratif, les contribuables

doivent être traités de la même façon que les autres contribuables. L'ARC devait évaluer avec soin la possibilité d'étendre l'application des règles à une multiplicité de prêts consentis par des parents à leurs enfants non-résidents.

La *Circulaire d'information 87-2R* (27 septembre 1999) limite l'application du paragraphe 247(2), et prévoit que, de façon générale, les dispositions précises se rapportant aux prêts et dettes entre résidents et non-résidents sont appliquées avant les dispositions plus générales de l'article 247. Ces dispositions précises visent les prêts sans intérêt ou à faible taux d'intérêt consentis à une SCAN ou par une SCAN dont la capitalisation est insuffisante. Selon la CI, il serait généralement contraire à l'esprit de la LIR que l'ARC applique les dispositions plus générales de l'article 247 pour qu'un intérêt soit réputé reçu ou à recevoir sur des prêts intersociétés quand un prêt est consenti par une société étrangère affiliée (SEA) d'une SCAN à la société, ou qu'il est consenti entre des SEA d'une SCAN et que le paragraphe 80.4(2) ne s'applique pas.

De nombreuses dispositions précises qui ne sont pas mentionnées dans la CI prévoient le calcul d'un intérêt sur des prêts sans intérêt consentis entre personnes avec lien de dépendance, mais aucune ne s'applique à un prêt consenti à une société non-résidente détenue par un membre de la famille. Comme l'a fait remarquer la CF, div. 1^{re} inst. dans l'arrêt *Cooper* (88 DTC 6525), les prêts sans intérêt et à faible taux d'intérêt ne constituent pas des avantages imposables en l'absence d'une disposition précise. L'ARC ne devrait pas essayer d'imputer des intérêts en vertu de la disposition générale de l'article 247 qui, peut-on dire, est plus large que la disposition générale anti-évitement de l'article 245 et dont les conditions d'application sont moins nombreuses; pour citer la CI, il « va généralement à l'encontre de l'esprit de la Loi » d'appliquer le paragraphe 247(2). En outre, un particulier canadien peut prêter de l'argent sans intérêt à une SCAN appartenant à son frère ou sa sœur sans que des intérêts soient calculés; il n'existe pas de politique apparente claire qui permette d'imposer un prêt semblable consenti à une société non-résidente appartenant à un frère ou une sœur ou à une fiducie dont ce frère ou cette sœur est un bénéficiaire.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

PLANIFICATION FISCALE RÉTROACTIVE

Selon une récente interprétation technique (IT) (2004-0083251i7, 18 novembre 2004), les contribuables ne peuvent se fonder sur une convention de services de gestion intergroupe modifiée après le fait pour déclarer des frais de gestion moindres pour l'année. L'ARC a estimé que la convention modifiée était inacceptable parce qu'elle tentait de corriger rétroactivement la comptabilisation des frais de gestion à recevoir dans le seul but d'éviter leur inclusion dans le revenu

aux fins de l'impôt. L'IT montre l'importance de s'assurer que le libellé initial des conventions intergroupe permet d'obtenir les résultats souhaités parce que l'ARC pourrait bien refuser d'accepter des modifications apportées après le fait et qui ont pour effet de rajuster rétroactivement ces résultats.

Dans l'IT, deux sociétés, SPOR et SEXP, avaient conclu par écrit une convention de services de gestion en vertu de laquelle la SPOR devait fournir à la SEXP des services de gestion par l'intermédiaire d'employés de la SPOR, soit les contribuables (M. et Mme X). Selon la convention originale, la SEXP devait payer à la SPOR des frais de gestion annuels équivalant à un certain pourcentage des ventes nettes de marchandises de la SEXP avant taxes, payables mensuellement ou à toute autre date convenue. La SEXP avait inscrit les frais de gestion payables à la SPOR, qui les avait déclarés à titre de revenu, neutralisé par les salaires versés à M. et Mme X qui, à leur tour, avaient déclaré les salaires à titre de revenu d'emploi.

Dans une lettre, vraisemblablement adressée à leurs avocats, M. et Mme X avaient décrit les modifications apportées à la convention originale et ils avaient demandé qu'une convention modifiée soit rédigée. La réponse suivante leur avait été communiquée : « *Further to our recent discussion, we enclose ... an amended and restated management agreement as of [date].* » En vertu de la convention modifiée, les frais étaient calculés à partir du chiffre d'affaires mensuel de la SEXP et ils étaient payables mensuellement (ou crédités à titre d'arriérés de temps à autre tout au long de l'année); ils incluaient une prime au rendement déclarée à la seule discrétion de la SEXP, déterminable et payable ou créditée en fin d'exercice de la SEXP. Par conséquent, selon la convention modifiée, la SPOR déclarait un revenu moindre tiré des frais de gestion pour l'année d'imposition déjà terminée.

Pour l'ARC, l'élément de vérification à déterminer était de savoir si la convention modifiée était valide à une certaine date ou s'il ne s'agissait pas plutôt d'une mesure de planification fiscale rétroactive qui n'avait pas été légalement mise en place avant le début de l'année d'imposition suivante, comme le laissait entendre la correspondance. Si la convention modifiée est valide, l'ARC estime que le contribuable devrait s'adresser aux tribunaux pour demander une rectification; mais d'après l'ARC, la convention modifiée était simplement une planification fiscale rétroactive, une tentative pour se soustraire aux conséquences de la convention originale. Les parties étaient donc liées par la convention originale et la SPOR doit inclure des frais de gestion plus élevés dans son revenu.

Wayne Tunney

KPMG s.r.l., Montréal

R.-U. : L'ARRÊT RAMSAY ET LA CESSION-BAIL

Tandis que les parties dans l'arrêt *Canada Trustco* (2004 DTC 6119 (CAF)) déposaient leurs mémoires à la CSC pour l'appel, par la Couronne, de la décision unanime de la CAF, la Chambre

des Lords se prononçait à l'unanimité en faveur du contribuable dans une cause portant sur des faits semblables, *Barclays* ([2004] UKHL 51). Il a été décidé que l'arrêt *Ramsay* ([1982] AC 300 (HL)) ne s'appliquait pas en l'espèce pour justifier le refus des déductions pour amortissement (DPA) demandées à l'égard d'un contrat de cession-bail, en dépit de la position de l'*Inland Revenue* selon laquelle l'opération faisait partie d'un stratagème conçu d'avance pour déduire la DPA et ne constituait pas une opération de financement.

Barclays Mercantile Business Finance Ltd. (BMBF), membre du groupe bancaire Barclays, exerçait ses activités dans le domaine du financement de biens. Bord Gáis Éireann (BGE) avait construit un pipeline à haute pression pour le transport du gaz naturel de l'Écosse à l'Irlande; le projet avait été financé par une subvention de 35 % de la CEE et des emprunts contractés auprès d'un consortium bancaire. BGE avait vendu le pipeline à BMBF pour environ 91M£ (le coût réel, déduction faite de rajustements, notamment la subvention reçue de la CEE) et s'était vue accorder une cession-bail. Le même jour, BGE avait conclu une sous-location, une convention de prise en charge et un contrat de transport avec une société liée, BGE (UK), qui était directement responsable du paiement du loyer dû à BMBF en vertu du bail principal. Ce loyer n'était cependant pas assujéti aux rajustements prévus dans le bail principal pour tenir compte de certains aspects de l'impôt des sociétés (principalement les taux d'impôt et la DPA). Si le loyer prévu dans le bail principal augmentait, BGE (UK) versait le loyer régulier prévu dans le contrat de sous-location à BMBF, et BGE couvrait l'excédent; si le loyer diminuait, BGE (UK) versait le loyer réduit à BMBF et la différence, jusqu'à concurrence du loyer régulier, à BGE. Une série d'opérations formelles « de garantie » avait suivi. Toutes ces opérations avaient eu pour effet net de faire passer des fonds de Barclays à BMBF, à BGE, à Deepstream (gérée par le groupe Barclays), à BIM (société de financement de Barclays à l'Île de Man), puis de nouveau à Barclays. Le prix d'achat n'était pas demeuré dans les mains de BGE, le loyer était payé à même les dépôts de Deepstream et BMBF avait fait bénéficier BGE de certains des avantages liés à sa DPA. La preuve montrait clairement que les opérations faisaient partie d'un stratagème plus large, un ensemble composite, qui avait été structuré et mis en œuvre par une banque d'investissement du groupe Barclays. L'*Inland Revenue* contestait donc le stratagème, sur la base du principe énoncé dans *Ramsay*.

Les « *Special Commissioners* » ont conclu que *Ramsay* : la cession-bail n'avait ni objet ni réalité commerciale. Contrairement à une location-financement à caractère commercial, où un fonds de roulement est mis à la disposition du preneur, BGE n'avait pas eu accès aux capitaux. Elle avait vendu un actif à BMBF au prix de 91M£, mais n'avait obtenu aucun financement : les fonds avaient été déposés auprès de Deepstream qui remboursait BGE conformément au contrat de dépôt. Si le stratagème réussissait, BGE ne recevait qu'un montant net de 8,1 M£ (à cause de la DPA de BMBF); si le stratagème échouait, BGE ne recevait rien parce que le loyer

augmentait pour tenir compte de la non-disponibilité de la DPA. Le juge de première instance était d'accord : la location-financement comporte habituellement la fourniture de financement initial au preneur, à savoir un montant de capital pour acheter l'usine ou en refinancer l'acquisition précédente. BGE était propriétaire du pipeline, qui avait été payé au moyen d'un prêt consenti par un consortium bancaire et dont elle demeurait redevable même après la conclusion de l'opération avec BMBF. BGE ne pouvait utiliser dans son entreprise les 91 M£ qu'elle avait prétendument empruntés de BMBF à cette fin.

La Cour d'appel a infirmé la décision du juge de première instance en concluant qu'il avait erré en droit. (Voir « Un nouveau bail pour la vie? » *Faits saillants en fiscalité canadienne*, février 2003.) La Chambre des Lords est d'accord : l'arrêt *Ramsay* n'instaurait pas une nouvelle règle d'interprétation des lois fiscales, mais il a en quelque sorte sauvé le droit fiscal de l'isolement vers une interprétation littérale pour le ramener à des principes d'interprétation généralement applicables. L'approche retenue dans *Ramsay* consistait essentiellement à donner à la disposition de la loi une interprétation téléologique permettant de déterminer la nature de l'opération à laquelle elle devait s'appliquer pour évaluer ensuite si l'opération réelle (ce qui pourrait supposer la prise en compte de l'effet global d'un certain nombre d'éléments devant être considérés comme un tout) était conforme à la description de la loi. *Ramsay* ne soutenait pas non plus la proposition selon laquelle les opérations ou les éléments de celles-ci qui n'ont aucun objet commercial devaient être ignorés. La question consiste à savoir si les dispositions pertinentes de la loi, interprétées selon l'approche téléologique, étaient destinées à s'appliquer à l'opération, de façon réaliste; la réponse nécessite l'application d'un critère en deux temps : premièrement, selon une interprétation téléologique, déterminer exactement quelle opération est conforme à la description de la loi et, deuxièmement, déterminer si elle l'est véritablement.

La Chambre des Lords a noté que la DPA a pour but de fournir un équivalent fiscal à la dépréciation. La législation exige qu'un commerçant engage une dépense en immobilisation (capital) à l'égard d'une machine ou d'une usine destinée totalement et exclusivement aux fins de son commerce. Dans le cadre d'une location-financement, le commerçant doit engager la dépense en immobilisation pour faire l'acquisition de la machine ou de l'usine aux fins de la louer dans le cadre de son activité commerciale; c'est le bailleur qui, en sa qualité de propriétaire, subit la dépréciation et qui a donc droit à la DPA. L'objet est celui du bailleur qui effectue la dépense; la preuve non contestée de BMBF montrait que l'achat et la cession-bail s'inscrivaient dans son activité régulière de financement. Les arrangements conclus par le preneur, même s'ils faisaient d'avance partie de l'opération (utilisation du prix d'achat, financement du loyer ou utilisation de l'usine), n'ont aucune incidence sur le bailleur pour qui l'opération est exactement la même; le fait que le preneur ait bénéficié du financement ou obtenu des capitaux de

départ n'est pas pertinent. Ni le caractère de la dépense ni celui de l'acquisition n'ont été touchés par ce qu'il est advenu du prix d'achat après son remboursement par BMBF à BGE, par le fait que l'argent ait été emprunté auprès de Barclays Bank, ou par la nature de la garantie. Le contribuable avait droit à la DPA demandée.

Pour que la DGAE s'applique à *Canada Trustco*, la Couronne pourrait avoir à convaincre la CSC que la réalité économique est pertinente non seulement quand une opération est qualifiée de nouveau en vertu de la DGAE, mais, comme on l'a récemment fait valoir, qu'elle l'est également pour déterminer s'il y a eu abus de la loi. Dans *Barclays*, compte tenu de la réalité juridique et économique des opérations, la Chambre des Lords a indiqué qu'une société de financement qui acquiert ou loue un bien et reçoit un loyer dans le cadre d'une opération de financement qui ne comporte en réalité aucun emprunt pour l'emprunteur peut satisfaire aux critères de l'interprétation téléologique d'une loi qui ne permet la DPA que sur des biens acquis par une personne totalement et exclusivement aux fins de son commerce, même si le « rendement » qu'elle prévoit tirer de ce commerce réside dans la possibilité de demander la DPA. Compte tenu de l'interprétation téléologique de la Chambre des Lords dans *Barclays*, tant d'un point de vue juridique qu'économique, il pourrait être difficile pour la Couronne dans *Canada Trustco* de convaincre la CSC que l'on a abusé d'une politique fiscale claire et non ambiguë.

Sue Van Der Hout
Avocate, Toronto

L'IRS ET LES AVANTAGES EN VERTU DES TRAITÉS

Le *Revenue Ruling* 2004-76 (2004-31 IRB 111) de l'IRS fournit des indications sur la façon de déterminer quel traité fiscal américain s'applique à une société étrangère qui est considérée par ailleurs comme un résident de deux pays étrangers. La décision 73-354 (1973-2 CB 435), rendue désuète par la nouvelle décision de l'IRS, permettait à une telle société étrangère de choisir d'appliquer le traité conclu avec l'un ou l'autre pays étranger.

La nouvelle décision analyse deux situations précises où une société étrangère, résidente en vertu des lois nationales de deux pays étrangers, est considérée comme une résidente de l'un des pays seulement et n'est pas redevable de l'impôt dans l'autre en raison du traité en vigueur entre ces pays. La société étrangère est constituée en vertu des lois d'un pays étranger (pays X) et n'y possède pas de lieu fixe d'affaires auquel attribuer son revenu, et le lieu de sa « direction effective » est situé dans l'autre pays étranger (pays Y). En vertu uniquement de la loi nationale de chaque pays, la société étrangère est redevable de l'impôt en raison de sa qualité de résident dans chaque pays. Cependant, en vertu

du traité en vigueur entre le pays X et le pays Y, la société étrangère n'est redevable de l'impôt que dans le pays Y : selon l'article du traité portant sur la résidence, une société étrangère par ailleurs résidente à la fois du pays X et du pays Y est réputée être un résident seulement du [pays] où est située sa direction effective. En outre, les articles traitant de la résidence dans les traités fiscaux signés par les États-Unis avec les pays X et Y définissent le mot « résident » comme ne comprenant qu'une société qui est redevable de l'impôt dans le pays contractant en cause du fait de [son] domicile, de sa résidence [...], de son lieu de direction, de son lieu de constitution, ou de tout autre critère de nature analogue; la définition ne vise pas une société qui n'est imposable que sur le revenu provenant de sources dans ce pays.

La décision conclut que dans les deux situations, la société étrangère est un résident en vertu du traité signé par les États-Unis avec le pays Y parce qu'elle est considérée comme un résident de ce pays aux fins du traité conclu entre X et Y. Cependant, en vertu de ce traité, la société étrangère n'est pas assujettie intégralement à l'impôt dans le pays X et, par conséquent, n'est pas un résident de ce pays selon la définition contenue dans le traité conclu entre les États-Unis et le pays X. De ce fait, la société étrangère n'a droit qu'aux avantages du traité entre les États-Unis et le pays Y (dans le mesure où elle satisfait à l'article sur la limitation des avantages, le cas échéant, et aux autres exigences qui pourraient s'appliquer).

Steve Jackson
Ernst & Young LLP, Toronto

RÉMUNÉRATION DIFFÉRÉE AUX É.-U.

Les Américains qui travaillent au Canada et les Canadiens qui déménagent aux États-Unis risquent de subir des conséquences défavorables provenant des modifications apportées récemment aux règles fiscales américaines relatives à la rémunération différée contenues dans l'*American Jobs Creation Act* de 2004. Cette loi resserre les exigences relatives aux régimes de rémunération différée non admissibles (RDNA) (y compris les arrangements qui ne constituent pas des régimes établis) qui permettent aux salariés, aux administrateurs et aux entrepreneurs indépendants d'avoir droit à un report de l'impôt, et elle prévoit des pénalités pour non-conformité qui risquent d'être élevées. La nouvelle loi a des conséquences significatives pour les cadres dirigeants aux États-Unis; les sociétés canadiennes devraient revoir leurs régimes de rémunération différée afin d'en évaluer les conséquences pour leurs employés qui sont des citoyens américains et leurs employés canadiens qui déménagent aux États-Unis.

La loi fiscale américaine permet actuellement aux salariés de différer l'encaissement de la totalité ou d'une partie de leur rémunération et, conséquemment, de reporter l'impôt

en utilisant des régimes RDNA, qui constituent généralement des obligations « non capitalisées, non garanties » de verser un montant dans le futur. Une rémunération provenant d'un régime non capitalisé est incluse dans le revenu lors de son encaissement réel ou réputé; dans un arrangement capitalisé (une fiducie « protégée »), le revenu est imposable dans l'année au cours de laquelle les droits du particulier sont transférables ou ne sont pas soumis à un risque important de déchéance (en général, lorsque les droits sont acquis). Désormais, si le régime RDNA ne respecte pas les exigences du nouvel article 409A de la *Code*, les montants différés sont inclus dans le revenu de l'employé et sont assujettis à un impôt supplémentaire de 20 % et à un intérêt calculé au taux prévu pour les paiements insuffisants, plus 1 % de l'impôt sur le montant différé, à compter de la plus tardive des deux dates suivantes : la date du report et la date à laquelle il n'y a plus de risque important de déchéance. Les nouvelles exigences concernant les choix des participants, les distributions, l'accélération des distributions et la capitalisation exigeront fort probablement des modifications à la plupart des régimes.

■ **Choix des participants.** Si un participant à un régime RDNA choisit de différer une rémunération, il doit le faire au plus tard à la fin de l'année d'imposition précédant l'année au cours de laquelle il fournira ses services; un particulier nouvellement admissible doit faire le choix dans les 30 jours suivant le moment où il devient admissible (applicable à la rémunération gagnée par la suite). Dans le cas d'une rémunération fondée sur le rendement et pour des services fournis sur une période d'appréciation du rendement d'au moins 12 mois, le choix doit être fait au moins 6 mois avant la fin de la période. Le régime ou le choix doit prévoir la forme et le calendrier des distributions.

■ **Distributions.** Sous réserve des exceptions qui seront prévues dans les règlements à venir, les distributions ne pourront avoir lieu qu'à la fin de la période de service (pour un employé clé d'une société publique, pas avant 6 mois après la période de service), au décès du participant, à une date précisée ou en vertu d'un calendrier déterminé (mais pas lors d'un événement particulier), lors du changement de contrôle de la société, à l'occasion d'une urgence imprévisible, ou lorsque le participant devient invalide.

■ **Limitation des distributions accélérées.** Sous réserve de ce qui sera prévu dans les règlements, il n'est pas possible d'accélérer le processus de distribution, ce qui met fin à certaines pratiques courantes antérieures, telles les « *haircuts* », dans lesquelles un participant pouvait bénéficier d'une distribution à n'importe quel moment s'il renonçait à une partie du solde du compte en sus du montant distribué.

La nouvelle loi s'applique en général aux montants différés après 2004. Les montants différés et les revenus et gains sur ces montants différés en 2004 ou avant (montants faisant l'objet de droits acquis) ne sont pas visés à moins qu'un régime existant soit « sensiblement modifié » après le 3 octobre 2004. Le 20 décembre 2004, l'IRS a publié une version

préalable de la *Notice* 2005-1, la première d'une série de directives que l'IRS et le Trésor doivent publier sur le nouvel article 409A. Le document fournit des indications sur la résiliation ou la modification de certains arrangements, décrit les arrangements considérés comme une rémunération différée et définit à ces fins un changement de propriété et de contrôle, et énonce les nouvelles obligations de divulgation des employeurs et celles qui se rapportent à l'emploi.

Les régimes de rémunération différée canadiens courants risquent d'être visés.

■ **Options d'achat d'actions.** En général, les options d'achat d'actions ne constituent pas un RDNA si le régime respecte les dispositions de la loi américaine relatives aux options d'achat d'actions incitatives ou aux options d'achat d'actions accordées aux employés, ou encore si le prix d'exercice de l'option n'est pas inférieur à la JVM des actions à la date à laquelle les options sont accordées. De nombreux régimes respectent le critère de la JVM pour bénéficier de la déduction de 50 % prévue à l'alinéa 110(1)d) de la Loi, mais les options consenties par les SPCC n'ont pas à satisfaire au critère de la JVM pour bénéficier de la déduction. Un régime qui permet un règlement en espèces plutôt qu'en actions, ou qui est modifié en ce sens, peut être problématique.

■ **Droits à la plus-value d'actions (DPVA).** Les DPVA accordés à la JVM et qui ne visent que des actions cotées lors de l'exercice des droits ne sont pas soumis aux nouvelles règles parce qu'ils sont similaires aux régimes d'options d'achat d'actions. Il ne peut y avoir d'autre report après l'exercice des droits; tout autre type de DPVA est susceptible d'être visé par les règles de l'article 409A.

■ **Régimes d'unités d'actions différées (UAD).** Nombre de sociétés canadiennes mettent sur pied des régimes d'options d'achat d'actions fictives en vertu du paragraphe 6801d) du Règlement. Ces régimes leur permettent de verser à un salarié des unités fictives dont la valeur est fonction de la valeur des actions de l'employeur ou d'une société liée. La valeur des UAD doit être distribuée dans l'année civile suivant la date de la cessation des services, du décès ou de la retraite du salarié. Dans la plupart des cas, le revenu peut être différé aux fins de l'impôt américain parce que les règles de distribution sont respectées, bien qu'un employé clé d'une société publique ne puisse recevoir une distribution dans les six mois suivant la cessation des services. Un employé clé comprend un cadre qui reçoit une rémunération annuelle supérieure à 130 000 \$US (ajustée en fonction de l'inflation), un propriétaire d'actions à 5 %, ou un propriétaire d'actions à 1 % qui reçoit une rémunération annuelle supérieure à 150 000 \$US.

■ **Régimes de retraite complémentaires (RRC).** Les RRC types accordent aux cadres des prestations de retraite en sus des plafonds d'un régime enregistré. Un RRC est en général un régime de rémunération différée aux fins de l'impôt américain et il doit respecter les nouvelles exigences.

■ **Régime de péréquation fiscale.** Pour encourager les employés qui sont des citoyens américains à accepter une affectation au Canada, nombre de sociétés canadiennes

remboursent l'impôt sur le revenu additionnel qu'ils doivent payer en sus d'un montant d'impôt hypothétique qu'ils auraient eu à payer s'ils étaient restés aux États-Unis. Souvent, ces paiements sont différés jusqu'à ce que les déclarations de revenus soient produites et qu'un rapprochement soit effectué. La date exacte du remboursement n'est habituellement pas précisée; par conséquent, ces régimes enfreignent les nouvelles règles. Si les règlements ne fournissent pas d'indications, les sociétés devront s'assurer que le régime précise une date de remboursement.

Un bénéficiaire non américain d'un régime de rémunération différée qui déménage aux États-Unis est soumis aux nouvelles règles; il est à souhaiter que les règlements prévoient quelque allègement à l'égard des montants différés avant un tel déménagement. Un résident canadien qui travaille actuellement aux États-Unis et dont le revenu d'emploi est imposable dans ce pays est soumis aux nouvelles règles sur les RDNA pour les revenus de sources américaines.

Jim Yager

KPMG LLP, Toronto

FFCP ET BÉNÉFICIAIRE NON-RÉSIDENT

Un avis de motion de voies et moyens déposé le 6 décembre 2004 et visant à mettre en oeuvre le budget fédéral de mars 2004 contient un certain nombre de propositions qui s'appliquent aux dispositions effectuées après le 22 mars 2004 par des fonds communs de placement canadiens qui comptent des investisseurs non-résidents. Les propositions législatives ne s'appliquent pas aux fiducies personnelles et elles concernent uniquement les fiducies de fonds communs de placement (FFCP). Des modifications parallèles s'appliquent aux sociétés de placement à capital variable.

Au cours des dix dernières années, la propriété par des non-résidents de biens canadiens imposables (BCI), tels des biens immobiliers, indirectement par l'intermédiaire de FFCP s'est accrue de façon considérable. Un des principaux facteurs qui explique cette croissance résidait dans l'avantage de la propriété indirecte par l'intermédiaire d'une FFCP : en effet, le non-résident évitait l'impôt canadien sur les gains provenant du BCI. Les règles existantes n'étaient plus jugées efficaces. Le budget a donc visé les FFCP canadiennes comptant des détenteurs d'unités non-résidents dans le but de s'assurer que ceux-ci payaient une part appropriée d'impôt sur les distributions relatives aux gains en capital réalisés par la FFCP sur la disposition de BCI.

Les fiscalistes ont veillé à limiter la participation de non-résidents à des fiducies admissibles à titre de FFCP, qui ne peuvent être mise sur pied principalement pour le bénéfice de non-résidents. L'utilisation d'une FFCP comme véhicule de placement était essentielle à l'obtention du résultat fiscal visé par le non-résident parce que la partie XII.2, qui prévoit

généralement la levée d'un impôt spécial sur une fiducie au titre du revenu de distribution d'une fiducie canadienne si les montants payables ou payés à un ou plusieurs bénéficiaires non-résidents ont été déduits, ne s'appliquait pas à une FFCP. De plus, une unité de FFCP n'est pas considérée comme un BCI pour un non-résident sauf si celui-ci (seul ou avec d'autres personnes avec lesquelles il a un lien de dépendance) avait détenu, à quelque moment au cours de la période de 60 mois se terminant avant la disposition, au moins 25 % des unités émises de la fiducie. Ainsi, dans la plupart des cas, pour un non-résident qui détenait une unité ayant un PBR négatif (compte tenu des distributions), il n'y avait pas de conséquence fiscale au Canada.

Par suite des propositions, un non-résident qui investit dans un BCI indirectement par l'intermédiaire d'une FFCP n'échappe pas à l'impôt canadien applicable par ailleurs sur un BCI détenu directement. L'approche retenue devrait réduire le fardeau administratif pour la fiducie plutôt que d'assujettir la FFCP à l'impôt de la partie XII.2. Une FFCP doit s'assurer de maintenir un solde de BCI représentant les gains en capital nets provenant de la disposition de BCI (en plus de toute distribution reçue). Généralement, et dans la mesure où une FFCP a un solde positif de BCI et distribue un gain en capital à un bénéficiaire non-résident (et effectuée à cet égard une désignation de gain en capital), la retenue d'impôt de la partie XIII s'applique au montant intégral de la distribution. Un nouvel impôt de la partie XIII.2 s'applique aux distributions payées ou créditées à un non-résident après 2004. L'application de l'impôt de la partie XIII.2 est limitée aux participations détenues par des non-résidents dans certains fonds communs de placement canadiens, incluant les sociétés de placement immobilier et les fiducies de redevances cotées en bourse. Le nouvel impôt de la partie XIII.2 équivaut généralement à 15 % des distributions à des non-résidents qui ne sont pas autrement imposés en vertu des parties I ou XIII et il devrait mettre fin aux stratégies de planification dont il a été question plus haut. Un non-résident peut également reporter rétrospectivement une perte provenant d'un fonds commun de placement et la porter en diminution de l'impôt de la partie XIII.2 payé ou payable, si les obligations de conformité ont été respectées.

John Jakolev et Peter Jovicic

Goodman & Carr LLP, Toronto

CRÉDIT D'IMPÔT ONTARIEN POUR LA FORMATION EN APPRENTISSAGE

Un crédit d'impôt remboursable pour la formation en apprentissage (CIFA) a récemment été introduit en Ontario pour les salaires et les traitements versés après le 18 mai 2004 (et avant le 1^{er} janvier 2011) aux apprentis dans certains métiers admissibles. Le CIFA peut être demandé par les sociétés et les entreprises non constituées en personne morale, et il est

Calcul du CIFA

Salaires et traitements versés dans l'exercice précédent	Taux	Crédit maximum par apprenti
≤ 400 000 \$	30 %	5 000 \$ par année
400 001 \$ to 599 999 \$	25 % + jusqu'à 5 %	(maximum 15 000 \$
≥ 600 000 \$	25 %	sur 36 mois)

réputé avoir été demandé à même la déclaration annuelle de revenus de l'employeur. Dans son budget de 2003, le gouvernement conservateur précédent avait annoncé un crédit semblable qui n'avait cependant jamais été mis en œuvre.

Le CIFA est calculé selon les modalités du tableau ci-après. Une formule réduit graduellement le taux du crédit, qui passe de 30 % à 25 % pour les entreprises dont la masse salariale de l'année précédente se situait entre 400 000 \$ et 600 000 \$. Le crédit maximum annuel est calculé au prorata du nombre de jours de l'année où l'apprenti est à l'emploi de l'employeur. Avec l'instauration du CIFA, le crédit d'impôt pour l'éducation coopérative (CIEC) sera révisé. Le CIEC est un crédit remboursable de 10 % (15 % pour les petites entreprises) calculé sur la masse salariale versée aux employés admissibles qui font un stage admissible et il continuera à s'appliquer aux stages d'éducation coopérative. Le ministre pourra prévoir des règles transitoires pour les stages d'apprentissage qui chevauchent le 18 mai 2004, ce qui n'a pas encore été fait; toutefois, le budget prévoit que les salaires et les traitements versés avant le 19 mai 2004 sont admissibles au CIEC, mais non pas ceux qui sont versés après. Le CIFA vise à encourager les employeurs à embaucher et former des apprentis dans certains secteurs de métiers spécialisés et à créer des emplois dans des secteurs stratégiques de l'économie ontarienne, comme la fabrication et la construction. Le Bulletin fiscal de l'Ontario 04-2, *Crédit d'impôt pour la formation en apprentissage*, daté du 13 juillet 2004, énumère les différentes catégories de métier d'apprentis, classées par code. Les apprentis admissibles doivent être embauchés avant le 1^{er} janvier 2008 et être inscrits en vertu de la *Loi de 1998 sur l'apprentissage et la reconnaissance professionnelle* ou de la *Loi sur la qualification professionnelle et l'apprentissage des gens de métier*.

Louis J. Provenzano et Christine Damianidis
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Traités

Un traité avec la **Roumanie** est entré en vigueur le 31 décembre 2004, en remplacement de celui de 1978. Le traité s'applique aux retenues d'impôt sur les montants payés ou crédités à des non-résidents après 2004, et en ce qui

concerne les autres impôts, aux années d'imposition commençant après 2004.

États-Unis

L'IRS tiendra des rencontres en février avec des représentants du secteur privé pour discuter de la façon d'améliorer le programme des arrangements préalables de prix de transfert (APP) – plus particulièrement ses aspects techniques, comme les ententes modèles d'APP – et d'assurer la cohérence du traitement réservé aux contribuables.

Roumanie

Pour encourager les investissements, le gouvernement a adopté un impôt fixe de 16 %, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2005, pour remplacer le taux d'impôt des sociétés de 25 % et les taux d'impôt des particuliers, qui variaient de 18 % à 40 %. Pour compenser la perte de recettes, le gouvernement a doublé le taux actuel de 1,5 % applicable aux petites entreprises qui comptent moins de neuf employés.

Indonésie

Le gouvernement envisage de modifier le régime fiscal dans le but de le rendre plus attrayant pour les étrangers qui investissent dans les secteurs du pétrole et du gaz. Les droits de douanes sur le matériel utilisé par le gouvernement et des partenaires étrangers dans les secteurs du pétrole et du gaz seront éliminés et les investisseurs du secteur de l'énergie seront exemptés de la TVA. Aucune date d'entrée en vigueur n'a été fixée.

Carol Mohammed

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2005, L'Association canadienne d'études fiscales. Tous droits réservés. Toute demande de reproduction ou copie, sous quelque forme ou par quel 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.