

SIÈGES SOCIAUX AUX É.-U. IMPOSÉS COMME DES SOCIÉTÉS AMÉRICAINES

Le 27 janvier 2005, le *Joint Committee on Taxation* du Congrès des États-Unis a publié un rapport, « *Options To Improve Tax Compliance and Reform Tax Expenditures* », qui renfermait une proposition ayant pour effet d'imposer une société publique canadienne possédant son siège social aux États-Unis comme une société américaine. La proposition semble viser, sans toutefois s'y limiter, les groupes de sociétés américaines qui se sont inversés mais qui n'étaient pas touchés par les règles anti-inversion de 2004. (Voir « *Expatriation de sociétés aux États-Unis* », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, décembre 2004.) La proposition s'applique aux années d'imposition commençant au moins deux ans après la promulgation de la loi.

Actuellement, seules les sociétés constituées aux États-Unis sont assujetties à l'impôt américain sur leurs bénéfices mondiaux; une société étrangère n'est généralement imposée que sur ses bénéfices de source américaine, tels les bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'un commerce ou d'une entreprise aux États-Unis. La proposition ne modifie en rien le caractère imposable des sociétés américaines, mais substitue, pour la détermination du caractère imposable des sociétés étrangères, une règle fondée sur la résidence qui s'apparente sensiblement à la règle canadienne suivant laquelle une société étrangère dont la direction centrale et le contrôle sont exercés au Canada est considérée comme étant résidente du Canada et y être imposable. La nouvelle règle – qui se fonde sur l'endroit où s'exercent principalement la direction et le contrôle de la société – s'applique seulement aux sociétés étrangères cotées en bourse; mais la définition de l'expression « *primary place of management and control* » soulève des inquiétudes. La définition ne se fonde pas sur le lieu où se réunit le conseil d'administration – critère qui est considéré comme susceptible de manipulation par la tenue de réunions occasionnelles en un lieu éloigné

des installations d'exploitation – mais met plutôt l'accent sur l'endroit où les cadres supérieurs et la direction générale de la société exercent leurs responsabilités quotidiennes en matière de décisions stratégiques, financières et opérationnelles de la société (y compris les filiales directes et indirectes). Le critère ne se limite pas non plus aux employés de la société publique; la haute direction des filiales est prise en compte. L'IRS doit évaluer la situation en se fondant sur les faits et circonstances, mais le comité n'a pas retenu le critère du lieu de constitution parce qu'il s'attendait à des débats sur ce critère qui, pourtant, aurait offert plus de certitude et aurait été plus facile à administrer. En imposant la règle aux sociétés constituées à l'étranger qui ont effectivement un siège social aux États-Unis, le comité n'a peut-être pas voulu s'attaquer aux nombreuses sociétés publiques canadiennes qui ont opté pour une plate-forme d'exploitation unique à partir des États-Unis pour exercer leurs activités en Amérique du Nord.

La détermination du fait qu'une société publique canadienne est un résident des États-Unis aux fins de l'impôt devrait donner lieu à une double résidence et à la détermination, en vertu de l'article IV(3) du traité Canada/É.-U., selon laquelle la société est uniquement un résident canadien parce qu'elle a été constituée au Canada. Cependant, en vertu d'une règle américaine voulant qu'une modification législative subséquente à la signature ou à la modification de la convention (« *later-in-time rule* ») ait préséance sur une disposition d'un traité fiscal, la proposition a comme effet que la société est imposée dans les deux pays.

Le rapport, qui a été demandé par le Comité des finances du Sénat mais qui n'a pas encore été endossé par celui-ci, contient de nombreuses autres propositions. La proposition dont il est question dans le présent article a des conséquences qui vont bien au-delà de la volonté politique de mettre fin aux inversions abusives. Prise globalement, il s'agit d'une proposition générant des recettes qui pourrait compenser par ailleurs des éléments de perte de recettes. Par conséquent, même si la promulgation des dispositions législatives est loin d'être certaine, certaines sociétés publiques canadiennes devraient s'inquiéter de l'incidence de cette proposition.

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

LE CII DE L'OHIO INCONSTITUTIONNEL

Un arrêt du 2 septembre 2004 soulève l'inquiétude des entreprises, dont celles qui sont détenues par des Canadiens et qui demandent des crédits d'impôt d'État dans les États du Kentucky, du Michigan, de l'Ohio et du Tennessee.

La *US Court of Appeals for the Sixth Circuit* a conclu, dans *Cuno c. DaimlerChrysler*, que le crédit d'impôt à

Dans ce numéro

Sièges sociaux aux É.-U. imposés comme des sociétés américaines	1
Le CII de l'Ohio inconstitutionnel	1
La TVP en Ontario et les parties liées (Partie 2)	2
Diversité de l'indexation provinciale	2
Propositions sur l'entente de non-concurrence	3
Production nationale aux É.-U.	4
Non-intégration de la SPOR (Partie 2)	5
Américains qui s'expatrient	6
Minimisation des pertes et fiducies	7
Anti-évitement et traités	8
Règles d'origine de l'ALÉNA	9
Actualités fiscales étrangères	10

L'investissement (CII) de l'Ohio violait la clause sur le commerce de la constitution des États-Unis. DaimlerChrysler avait conclu avec l'Ohio et la ville de Toledo une entente en vue de la construction d'une nouvelle usine d'assemblage de véhicules, en échange d'encouragements fiscaux estimés à 280 M\$US, dont un CII non remboursable au titre de la *franchise tax* des sociétés de l'Ohio pour l'achat de matériel de fabrication neuf devant être installé en Ohio. La ville de Toledo avait également accordé une exonération complète de dix ans de l'impôt sur les biens meubles en échange de la construction d'une usine par DaimlerChrysler et du maintien des emplois dans une région défavorisée.

Le tribunal a conclu que les encouragements contraignaient indûment les sociétés de l'État à investir davantage en Ohio au détriment du développement d'autres États et qu'elles portaient atteinte au libre commerce : l'impôt de l'Ohio sur les sociétés était réduit en échange de l'installation par celles-ci de matériel et d'outillage neufs en Ohio, mais non à l'extérieur de l'État. La cour a cependant établi que l'exonération de l'impôt sur les biens meubles accordée par la ville de Toledo ne portait pas atteinte au libre commerce entre les États parce qu'elle n'entraînait pas de différence dans le traitement des contribuables : en effectuant de nouveaux investissements en Ohio, un contribuable pouvait éviter de payer une taxe mobilière à l'égard de biens neufs utilisés dans le cadre d'un nouvel investissement admissible, mais un contribuable qui ne faisait pas de nouveaux investissements en Ohio n'était tout simplement pas assujéti à la taxe mobilière dans cet État. L'impôt payé en Ohio était le même dans l'un et l'autre cas.

Le 18 janvier 2005, la cour a refusé d'entendre à nouveau la cause et, le 31 janvier, elle a accueilli une requête de DaimlerChrysler pour retarder l'entrée en vigueur de la décision initiale. En conséquence, l'*Information Release 2004-3* du *Department of Taxation* de l'Ohio, publié en réaction à la décision initiale de septembre, est toujours valable : on y affirme que les contribuables peuvent continuer de demander le CII de l'Ohio en attendant un nouvel examen de la question par la Cour suprême des États-Unis. Les parties ont jusqu'au 18 avril 2005 pour demander un tel examen. Si l'ordonnance initiale est portée en appel, son application sera suspendue jusqu'à ce que la Cour suprême des États-Unis règle définitivement la question.

On ne sait toujours pas si l'arrêt *Cuno* s'applique à tous les contribuables ou simplement à DaimlerChrysler, et s'il s'appliquera rétroactivement ou prospectivement si la Cour suprême des États-Unis décide de ne pas entendre la cause. Les contribuables doivent continuer de lire les communiqués jusqu'à ce que les administrations fiscales de l'Ohio publient d'autres lignes directrices. Les sociétés qui se prévalent de CII en Ohio, au Tennessee, au Michigan et au Kentucky doivent surveiller de près l'évolution du dossier : le résultat final pourrait avoir des répercussions sur leurs états financiers.

Jeffrey Brown et Michael Bazzi
KPMG LLP, Toronto

LA TVP EN ONTARIO ET LES PARTIES LIÉES (PARTIE 2)

Le 13 décembre 2004, l'Ontario a promulgué le règlement 1013 modifié en vertu de la *Loi sur la taxe de vente au détail* (le traitement, aux fins de la TVP, du transfert d'actifs entre des personnes liées et entre les sociétés en nom collectif et leurs associés). Les règles définitives sont dans une large mesure conformes aux règles proposées qui avaient été soumises pour commentaires en juillet 2004. (Voir « La TVP en Ontario et les parties liées », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, août 2004.) Certains changements ont été apportés en réponse aux commentaires soumis. Élément le plus important, les opérations font l'objet de droits acquis si une entente écrite relative à la vente est conclue avant le 20 juillet 2004, date de prise d'effet des modifications : l'acheteur peut, à son choix, appliquer les anciennes règles ou les nouvelles. Il convient d'examiner le règlement définitif de près pour dégager les différences par rapport aux pratiques administratives antérieures.

L'un des principaux ajouts provenant du projet de règlement était destiné à codifier des règles administratives antérieures régissant le transfert d'actifs entre des associés et leur société en nom collectif, mais certaines différences sont notables. Ainsi, une exemption était auparavant accordée sur les transferts d'actifs pour lesquels aucune taxe n'était payable lors de la création de la société en nom collectif si la contrepartie reçue du nouvel associé comprenait une participation dans la société. Les nouvelles règles ne prévoient une exemption complète que si une telle participation représente la seule contrepartie reçue. L'excédent de la contrepartie – probablement appliquée au prorata aux actifs taxables et non taxables transférés – est imposé sur le pourcentage du revenu ou de la perte de la société en nom collectif qui n'est pas détenu par le nouvel associé après le transfert. Ce changement est conforme à l'exemption au titre des reprises d'actions et tient compte des principes dégagés dans le jugement de la Cour d'appel de la C.-B. de 1980 dans *Seven Mile Dam Contractors*, où il a été conclu que chaque associé est propriétaire d'une participation au prorata des actifs sous-jacents de la société en nom collectif.

Les nouvelles règles exemptent également le transfert d'une participation dans une société en nom collectif d'un associé en faveur d'une autre personne. Il s'agit d'une confirmation attendue d'une pratique administrative antérieure.

Audrey Diamant

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

DIVERSITÉ DE L'INDEXATION PROVINCIALE

Au fur et à mesure que les provinces canadiennes bénéficient d'une plus grande flexibilité en vertu des accords de perception des impôts sur le revenu des particuliers, la

Incidence de l'indexation, 2001 à 2005

	Crédit de base		% augmentation
	2001	2005	
	\$	\$	
Terre-Neuve & Labrador	7 410	7 410	—
Île-du-Prince-Édouard	7 412	7 412	—
Nouvelle-Écosse	7 321	7 321	—
Nouveau-Brunswick	7 412	7 888	6,4
Québec	5 900	9 463	60,4
Ontario	7 426	8 196	10,4
Manitoba	7 412	7 634	3,0
Saskatchewan	8 000	8 404	5,1
Alberta	12 900	14 523	12,6
Colombie-Britannique	8 000	8 676	8,5
Yukon	7 412	8 148	9,9
T.-N.-O.	7 412	11 609	56,6
Nunavut	7 412	10 674	44,0
Fédéral	7 412	8 148	9,9

conception de leur régime fiscal affiche une diversité accrue. Les éléments de base demeurent les mêmes à travers le pays; la diversité réside dans les détails, tel l'indexation des tranches d'imposition et des montants de crédits accordés.

Le gouvernement fédéral accorde maintenant la pleine indexation automatique des montants des crédits non remboursables et des tranches d'imposition, en ajustant annuellement les montants d'un pourcentage correspondant à l'augmentation de l'indice des prix à la consommation (IPC) de septembre à septembre. Le tableau résume le résultat de l'indexation fédérale du crédit de base de 2001, année où les provinces sont passées à un régime d'imposition du revenu (régime « TONI »), à 2005 : le crédit fédéral s'en est trouvé accru de 9,9 %.

Les gouvernements des 13 provinces et territoires abordent de façon différente l'indexation des taux d'imposition des tranches de revenu et des montants des crédits, et le tableau montre une variation considérable de l'étendue de l'indexation. Trois provinces n'ont pas encore modifié leur régime depuis l'adoption du régime TONI : Terre-Neuve et le Labrador ainsi que l'Île-du-Prince-Édouard, qui n'indexent pas et utilisent l'équivalent des valeurs fédérales de 2001; la Nouvelle-Écosse qui n'indexe pas non plus mais utilise les valeurs fédérales de 2000; et le Nouveau-Brunswick qui utilise maintenant l'IPC national. Par ailleurs, le Québec, les Territoires du Nord-Ouest et le Nunavut ont modifié le montant du crédit de base au-delà du facteur d'indexation.

Le Québec procède maintenant à une indexation automatique fondée sur l'IPC provincial, mais en exclut l'incidence des variations des prix des produits du tabac et des boissons alcoolisées (et des taxes sur ces produits). L'Ontario, le Manitoba, l'Alberta, la Colombie-Britannique et les trois territoires procèdent à une indexation annuelle en fonction des variations de leur IPC. La Saskatchewan a récemment modifié sa formule d'indexation en renonçant à l'indexation automatique et

en fixant annuellement le facteur d'indexation conformément à la politique fiscale jugée pertinente.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

PROPOSITIONS SUR L'ENTENTE DE NON-CONCURRENCE

Le Comité mixte sur la fiscalité ABC/ICCA a récemment soumis des commentaires au ministère des Finances sur les projets de modifications techniques générales (autres que les propositions sur les sociétés étrangères affiliées) du 27 février 2004. Le mémoire contient des commentaires détaillés sur les propositions visant les ententes de non-concurrence, précédemment annoncées dans un communiqué de presse daté du 7 octobre 2003.

L'article 56.4 proposé prévoit généralement que la somme reçue ou à recevoir par un contribuable au titre d'une entente de non-concurrence est incluse dans le revenu du contribuable sauf si ce dernier n'a pas de lien de dépendance avec le payeur et que 1) l'acheteur et le vendeur exercent conjointement un choix pour que la somme soit incluse dans le montant cumulatif des immobilisations admissibles; 2) l'acheteur et le vendeur exercent conjointement un choix pour que la somme représente un produit de disposition additionnel d'une « participation admissible »; ou 3) que la somme est incluse dans le revenu d'emploi du contribuable. Une participation admissible s'entend d'une immobilisation qui est une action du capital-actions d'une société (ou une participation dans une société de personnes) qui exploite une entreprise.

Définition de l'entente de non-concurrence. Une entente de non-concurrence s'entend d'un accord, d'une promesse ou d'une renonciation à un avantage ou à un droit qui est conclu, fait ou consenti par un contribuable (sauf un accord ou une promesse visant la disposition de ses biens) qui influe de quelque manière que ce soit sur l'acquisition ou la fourniture de biens ou de services par le contribuable ou par un autre contribuable avec lequel il a un lien de dépendance. Selon le comité, cette définition est trop large et pourrait s'appliquer à une vaste gamme de contrats commerciaux. De plus, l'exception ci-dessus entre parenthèses est trop limitée : la définition devrait préciser exactement le type d'accord visé. Les propositions ne devraient pas s'appliquer aux sommes incluses par ailleurs dans le calcul du revenu; mais si tel est le cas, elles devraient préciser le caractère des sommes incluses par ailleurs dans le revenu en vertu de l'article 9 à titre de revenu d'entreprise ou de bien.

Vente d'actifs désavantagée. Selon le comité, il semble que les propositions pénalisent les opérations effectuées sous la forme d'une vente d'actifs et non sous la forme d'une vente d'actions. En vertu des propositions, une somme au titre d'une entente de non-concurrence reçue par un vendeur dans le cadre d'une opération portant sur des actions peut être imposée en totalité ou en partie à titre de gain en

capital. Cependant, une telle somme versée à un actionnaire dans le cadre d'une vente des actifs de la société est considérée comme un revenu ordinaire, ce qui est nettement désavantageux si le destinataire est l'actionnaire unique de la société. Si la somme au titre d'une entente de non-concurrence est plutôt reçue par la société vendeuse dans le cadre d'une vente d'actifs, elle est imposée plus favorablement à titre de montant en capital admissible. Une distribution de la somme nette à l'actionnaire sous la forme d'un dividende ordinaire combiné à un dividende en capital donne lieu à un impôt nettement inférieur globalement à l'impôt sur la somme incluse en totalité à titre de revenu ordinaire de l'actionnaire. Le fait de privilégier la vente d'actions à la vente d'actifs n'est pas évident d'un point de vue de politique fiscale; le ministère des Finances devrait envisager l'adoption d'une règle semblable à celle de l'alinéa 56.4(3)c) proposé.

Choix conjoints. Le choix conjoint exigé pour se prévaloir des exceptions soulève plusieurs questions. Par exemple, l'obligation tant pour l'acheteur que pour le vendeur de joindre le choix à leur déclaration de revenus est inhabituelle et expose le vendeur à un risque de non-conformité indépendant de sa volonté sans améliorer de façon significative le suivi de l'application des règles. La conformité est apparemment impossible si une partie n'est pas tenue de produire une déclaration de revenus canadienne pour l'année. Si un choix est requis, d'autres mécanismes de production pourraient mieux contribuer à assurer une application juste des règles.

Le critère du lien de dépendance est trop restrictif. Dans un *addendum*, le comité fait remarquer que les exceptions ne s'appliquent qu'aux ententes de non-concurrence prises entre personnes sans lien de dépendance. Il n'y a donc pas d'exception dans le cas courant où le transfert d'actifs cibles par la société vendeuse à une filiale à cent pour cent est suivi d'une vente des actions de la filiale à un acheteur avec lequel elle n'a pas de lien de dépendance. En termes de politique fiscale, un tel refus semble inapproprié parce que la forme de l'opération est fréquemment dictée par des considérations liées au droit commercial ou au droit du travail plutôt que par des considérations d'ordre fiscal. Le paragraphe 56.4(3) proposé devrait être modifié en conséquence.

Autres éléments. Le mémoire porte aussi sur les fiducies et les régimes de report du revenu, les réorganisations de sociétés, la définition de bien étranger, les dons de bienfaisance et contributions politiques, et les « *credit unions* ».

Paul Hickey
KPMG LLP, Toronto

PRODUCTION NATIONALE AUX É.-U.

Dans la *Notice* 2005-14 du 19 janvier 2005, l'IRS fournit des directives préalables sur la nouvelle déduction de l'article 199 au titre des bénéfices attribuables à des

activités de production nationale aux États-Unis pour les années d'imposition s'ouvrant après 2004. La déduction paraît analogue à la déduction pour bénéfices de fabrication et de transformation (F&T) du Canada.

Est accordée une déduction de 3 %, 6 % ou 9 % (mise en place progressivement) du moins élevé des montants suivants : bénéfice des activités de production admissibles (BAPA) et bénéfice imposable, sans toutefois dépasser 50 % des salaires admissibles apparaissant sur les relevés W-2. Le BAPA correspond aux rentrées brutes de production nationale provenant d'activités admissibles, diminuées du coût des produits vendus et des frais pouvant être répartis. Tous les calculs tiennent compte du groupe élargi des sociétés affiliées. Outre les limites imposées au chapitre du bénéfice imposable et des salaires, chaque 1 M\$ de BAPA se traduit par une économie d'impôt fédéral américain sur le revenu de 10 500 \$ (années d'imposition 2005 et 2006), 21 000 \$ (2007 à 2009) et 31 500 \$ (après 2009.)

La *Notice* précise la notion de salaires W-2 et propose trois méthodes de calcul. Les activités de production admissibles s'entendent de la fabrication, la production, la culture ou l'extraction en totalité ou dans une proportion importante aux États-Unis de biens meubles corporels, du développement de logiciels et de l'enregistrement de bandes sonores. Généralement, seul le contribuable qui supporte le fardeau et bénéficie des avantages associés à la propriété du bien durant le processus de fabrication est considéré comme le fabricant. Les logiciels comprennent les logiciels pour ordinateur et les jeux vidéo, p. ex.; cependant, les droits d'utilisation en ligne de logiciels et les services intégrés ne sont habituellement pas pris en compte. Un critère dit du « caractère essentiel » (« *substantial-in-nature* ») aide à déterminer si le bien est fabriqué dans une proportion importante par le contribuable aux États-Unis. Une règle d'exonération est prévue si les coûts de conversion (compte non tenu de certains coûts de conception et de développement, ainsi que d'emballage ou de conditionnement) représentent 20 % ou plus du coût total du bien. Les activités de construction admissibles sont visées telles qu'elles sont définies; plus d'un contribuable peut être réputé, pour la même activité, construire un bien immeuble. Les recettes brutes tirées de la location de biens construits par le contribuable ne sont pas considérées comme provenant de la construction.

Lors de la répartition des déductions, les contribuables doivent généralement appliquer les règles de l'article 861 et utiliser la même méthode et les mêmes principes, le cas échéant, que ceux qu'ils appliquent en vertu de ces règles pour tout autre article du *Code* (comme le crédit pour impôt étranger, le calcul des bénéfices et des profits (« *earnings and profits* », et les bénéfices provenant de succursales). Deux méthodes simplifiées s'appliquent aux petits contribuables.

La *Notice* prévoit des règles pour les entités intermédiaires, des définitions et des règles pour la détermination d'un groupé élargi de sociétés affiliées (GESA) et la répartition de la déduction entre les membres du groupe. Ainsi, un groupe consolidé est considéré comme

un membre unique du GESA, chaque membre du groupe consolidé n'étant pas considéré comme un membre distinct du GESA. Le GESA comprend les sociétés détenues à 50 % ou plus, une inclusion qui introduit beaucoup de complexité.

Les directives détaillées de la *Notice* permettent à de nombreuses sociétés d'appliquer l'article 199 dès maintenant. La plupart des méthodes s'appliquent à tous les contribuables, mais certaines méthodes simplifiées ne visent que les petits contribuables. La plupart des contribuables doivent appliquer des critères fondés sur les faits et circonstances, tels « le fardeau et les avantages associés à la propriété » et le critère dit du « caractère essentiel », pour déterminer si une activité est admissible. Les prix de transfert peuvent jouer un rôle clé dans la répartition entre les recettes brutes admissibles et les recettes brutes non admissibles.

Steve Jackson

Ernst & Young LLP, Toronto

NON-INTÉGRATION DE LA SPOR (PARTIE 2)

Pour atténuer l'incidence des droits successoraux fédéraux et des États américains, de nombreux particuliers résidant au Canada et qui n'ont pas la citoyenneté américaine ou ne détiennent pas de carte verte détiennent des titres et des placements immobiliers américains par l'intermédiaire d'une société de portefeuille (SPOR) canadienne. Cette structure peut contribuer à réduire le fardeau fiscal global du contribuable et à éviter la double imposition, mais elle peut aussi se traduire par une augmentation significative des impôts annuels sur le revenu et des coûts permanents de conformité au Canada. De plus, si la SPOR dispose d'une participation dans un bien immobilier situé aux États-Unis, l'impôt canadien et américain combiné pourrait atteindre près du double de celui qui aurait découlé d'une vente directe. Le recours à une SPOR ne permet généralement pas l'utilisation efficace des pertes et peut donner lieu à des taxes sur le capital. En outre, la position administrative de l'ARC de ne pas calculer d'avantage imposable en vertu du paragraphe 15(1) à un actionnaire d'une société à vocation unique mise sur pied pour détenir un bien immobilier situé aux États-Unis ne s'applique généralement plus après 2004. Par conséquent, un actionnaire devrait évaluer avec soin le coût fiscal annuel lié à l'acquisition d'un bien situé aux États-Unis par l'intermédiaire d'une SPOR.

Théoriquement, il importe peu pour un particulier résidant au Canada et imposé au taux marginal le plus élevé que les placements soient détenus dans une SPOR, ou directement. L'intégration est réalisée pour les particuliers imposés au taux marginal le plus élevé qui reçoivent des dividendes d'une société canadienne imposable et elle est généralement réalisée aussi en ce qui a trait au revenu d'intérêt et aux gains en capital. La province ou le territoire de résidence du contribuable et de la SPOR importent beaucoup, mais l'impôt en main remboursable au titre de

Impôt sur le revenu payable sur 10 000 \$ de revenu de placement étranger gagné par l'intermédiaire d'une société et directement, année d'imposition terminée le 31 décembre 2005

	Pourcentage du crédit pour impôt étranger sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise		
	10 %	15 %	25 %
<i>dollars</i>			
<i>Particulier et société résidant en C.-B.</i>			
Impôt des sociétés	4 929	4 929	4 929
Impôt remboursable	(1 926)	(1 555)	(815)
Impôt des part. sur div.	2 210	2 092	1 859
Impôt combiné	<u>5 213</u>	<u>5 466</u>	<u>5 973</u>
Impôt des particuliers (incluant retenue d'impôt)	<u>4 370</u>	<u>4 370</u>	<u>4 370</u>
Coût fiscal avec SPOR	<u>843</u>	<u>1 096</u>	<u>1 603</u>
Report/(paiement anticipé) d'impôt avec SPOR	<u>(559)</u>	<u>(559)</u>	<u>(559)</u>
<i>Particulier et société résidant en Alberta</i>			
Impôt des sociétés	4 729	4 729	4 729
Impôt remboursable	(1 926)	(1 555)	(815)
Impôt des part. sur div.	1 733	1 644	1 466
Impôt combiné	<u>4 536</u>	<u>4 818</u>	<u>5 380</u>
Impôt des particuliers (incluant retenue d'impôt)	<u>3 900</u>	<u>3 900</u>	<u>3 900</u>
Coût fiscal avec SPOR	<u>636</u>	<u>918</u>	<u>1 480</u>
Report/(paiement anticipé) d'impôt avec SPOR	<u>(829)</u>	<u>(829)</u>	<u>(829)</u>
<i>Particulier et société résidant en Ontario</i>			
Impôt des sociétés	4 979	4 979	4 979
Impôt remboursable	(1 926)	(1 555)	(815)
Impôt des part. sur div.	2 177	2 061	1 829
Impôt combiné	<u>5 230</u>	<u>5 485</u>	<u>5 993</u>
Impôt des particuliers (incluant retenue d'impôt)	<u>4 641</u>	<u>4 641</u>	<u>4 641</u>
Coût fiscal avec SPOR	<u>589</u>	<u>844</u>	<u>1 352</u>
Report/(paiement anticipé) d'impôt avec SPOR	<u>(338)</u>	<u>(338)</u>	<u>(338)</u>
<i>Particulier et société résidant au Québec</i>			
Impôt des sociétés	5 204	5 204	5 204
Impôt remboursable	(1 926)	(1 555)	(815)
Impôt des part. sur div.	2 205	2 084	1 841
Impôt combiné	<u>5 483</u>	<u>5 733</u>	<u>6 230</u>
Impôt des particuliers (incluant retenue d'impôt)	<u>4 822</u>	<u>4 822</u>	<u>4 822</u>
Coût fiscal avec SPOR	<u>661</u>	<u>911</u>	<u>1 408</u>
Report/(paiement anticipé) d'impôt avec SPOR	<u>(382)</u>	<u>(382)</u>	<u>(382)</u>

Note : Les chiffres tiennent compte des éléments suivants : 1) le particulier est imposé au taux d'impôt marginal le plus élevé; 2) la SPOR ne gagne que du revenu de placement étranger; 3) le dividende imposable versé est le montant net après impôt; 4) sous la colonne de 25 %, l'impôt sur le revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise concerne la disposition d'un bien immobilier de sorte que le paragraphe 20(11) ne limite pas le crédit d'impôt du particulier; et 5) pour les résidents de l'Ontario, on suppose que le revenu imposable du contribuable excède déjà le plafond pour la contribution-santé de l'Ontario (200 600 \$).

dividendes (IMRTD) et le mécanisme de remboursement au titre de dividendes applicables au revenu de placement canadien compensent largement la double imposition. L'intégration du revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise ne s'opère pas aussi facilement et peut entraîner des coûts fiscaux substantiels. Il n'y a pas d'intégration principalement parce qu'une SPOR ne peut demander de crédit pour impôt étranger sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise, que la partie remboursable de l'impôt de la partie I est réduite de façon disproportionnée et que le coût fiscal qui résulte du fait de gagner un tel revenu par l'intermédiaire d'une SPOR s'accroît avec l'augmentation du taux d'impôt étranger effectif. Le tableau montre le coût fiscal associé au fait de gagner un revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise pour un particulier et une SPOR résidant en C.-B., en Alberta, en Ontario et au Québec.

Les propositions législatives du 20 décembre 2002 prévoyaient une modification des rajustements qui réduisent l'ajout de l'IMRTD au titre du revenu étranger autre que d'entreprise pour mieux tenir compte des taux d'impôt sous-jacents des sociétés, en vigueur pour 2003 et les années d'imposition suivantes. (Voir « Non-intégration de la SPOR », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, février 2003.) La nécessité de tels changements n'était pas claire : l'impôt sur le revenu de placement canadien et étranger d'une SPOR demeurerait à environ 35,79 % (28 % plus 1,12 % de surtaxe fédérale des sociétés plus l'impôt additionnel de 6,67 % applicable au revenu de placement d'une SPCC). Heureusement, le ministère des Finances a retiré la modification. Il est à souhaiter qu'il modifie l'actuelle formule de l'IMRTD pour atténuer la double imposition du revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise et revenir aux principes de l'intégration.

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

AMÉRICAINS QUI S'EXPATRIENT

La *Jobs Creation Act* de 2004, promulguée le 22 octobre 2004, a modifié sensiblement les règles fiscales relatives à l'expatriation (article 877 du *Code*) qui s'appliquent aux citoyens et aux résidents permanents à long terme des États-Unis qui effectuent un acte d'expatriation après le 3 juin 2004. Parmi ces changements, mentionnons le remplacement du critère subjectif de l'évitement fiscal par une norme objective; l'abandon de la procédure de demande de décision anticipée visant à réfuter la présomption d'un motif d'évitement fiscal; l'imposition de certains particuliers à titre de résidents des États-Unis pour l'année au cours de laquelle un nouveau critère de présence physique est satisfait; et le resserrement des obligations de déclaration pour l'année de l'expatriation et les 10 années suivantes.

Le régime de l'expatriation s'applique à certains citoyens américains qui renoncent à leur citoyenneté et à certains résidents à long terme (particuliers qui ont été des résidents permanents légaux aux États-Unis pendant au moins 8 des 15 années précédentes) qui renoncent à leur carte verte, s'il est établi que leur action est dictée par un

motif d'évitement fiscal. Certaines conséquences des impôts américains sur le revenu, droits successoraux et impôts sur les dons dont les expatriés sont normalement exonérés pourront, si ces impôts s'appliquent, les poursuivre tout au long des 10 années suivant leur expatriation.

L'appréciation du motif d'évitement fiscal était auparavant plus subjective. Les particuliers ayant une valeur nette ou un impôt sur le revenu à payer supérieurs à certains seuils étaient réputés avoir un tel motif, mais certaines de ces personnes pouvaient demander à l'IRS une décision à l'effet contraire. Les particuliers qui n'atteignaient pas les seuils pouvaient, dans certaines circonstances, être réputés avoir un motif d'évitement fiscal. Le nouveau critère est purement objectif. Un particulier est réputé avoir un motif d'évitement fiscal seulement si 1) son revenu américain net annuel moyen pour les cinq années précédentes est supérieur à 127 000 \$ (indexé pour tenir compte de l'inflation); 2) sa valeur nette à la date de l'expatriation est d'au moins 2 M\$; ou 3) il refuse d'attester, sous peine de parjure, qu'il a respecté ses obligations en vertu des lois fiscales américaines au cours des cinq années précédentes, sans égard à ses motifs. Des exceptions strictes relatives aux critères de l'impôt moyen à payer et de la valeur nette sont prévues pour certains citoyens qui s'expatrient (non pour les résidents à long terme) et qui ont acquis une double citoyenneté aux États-Unis et dans un autre pays à la naissance, et pour certains enfants mineurs; cependant, ces particuliers demeurent soumis à l'obligation d'obtenir un certificat de conformité fiscale.

Un acte d'expatriation, antérieurement défini par renvoi à la législation américaine sur l'immigration, est réputé se produire lors de l'exécution d'actes expressément énumérés (comme la renonciation à la nationalité américaine devant un diplomate ou un fonctionnaire consulaire américain). Il exige désormais un avis officiel. Un citoyen ou un résident à long terme continue d'être imposé à ce titre tant qu'il n'a pas donné avis d'un acte d'expatriation ou de l'abandon de sa qualité de résident (avec l'intention obligatoire de renoncer à sa citoyenneté ou à sa qualité de résident) au secrétaire d'État ou au *Department of Homeland Security* et qu'il n'a pas fourni un *tax statement* à l'IRS en vertu de l'article 6039G du *Code*. Un avis officiel doit être donné par tous les citoyens et les résidents à long terme qui s'expatrient, non pas seulement par ceux qui sont réputés agir pour un motif d'évitement fiscal.

Selon une nouvelle règle, un particulier est considéré comme un citoyen américain ou un résident aux fins de l'impôt américain, imposable sur son revenu mondial, s'il est physiquement présent aux États-Unis pendant plus de 30 jours dans l'une des 10 années civiles postérieures à son expatriation. Une exception est prévue pour le particulier qui est présent aux États-Unis pour une période pouvant aller jusqu'à 30 jours alors qu'il travaille pour un employeur; l'employé ne doit pas être lié à l'employeur et il doit réellement fournir des services pour cet employeur pendant ses jours de présence. De plus, le particulier doit avoir certains liens avec un autre pays ou avoir été présent aux États-Unis par le passé pour une période de temps minimale.

Un particulier qui s'expatrie doit fournir certains renseignements à l'IRS, dont son numéro de contribuable (« TIN »), l'adresse postale de sa résidence principale à l'étranger, le pays étranger dont il est citoyen, le détail de ses revenus, actifs et dettes, et le nombre de jours pendant lesquels il a été présent aux États-Unis au cours de l'année d'imposition (article 6039G du *Code*). Auparavant, il lui suffisait de produire une déclaration au moment de l'expatriation (le formulaire 8854, *Expatriation Initial Information Statement*); pour que l'expatriation soit valide aux fins de l'impôt, les citoyens et les résidents à long terme qui s'expatrient doivent maintenant soumettre également une déclaration de renseignements en vertu de l'article 6039G pour chacune des 10 années qui suit et ce, même s'ils n'ont aucun impôt sur le revenu fédéral à payer aux États-Unis. Une pénalité de 10 000 \$ s'applique si cette déclaration n'est pas produite à moins que le défaut ne puisse être attribué à une cause raisonnable, mais non à une négligence volontaire.

Les modifications importantes apportées aux obligations de déclaration nécessitent des révisions majeures du formulaire 8854 pour tenir compte des renseignements nouveaux et additionnels à fournir et des procédures révisées de transmission de ces renseignements. Par exemple, le formulaire 8854 actuel donne instruction aux anciens résidents à long terme de soumettre le formulaire comme pièce attachée à la déclaration de revenus qu'ils produisent en leur double qualité pour l'année de leur expatriation; désormais, toutefois, un particulier n'est pas considéré comme étant un expatrié aux fins de l'impôt tant que les renseignements exigés par l'article 6039G ne sont pas soumis à l'IRS. Par conséquent, un résident à long terme qui compte s'expatrier en janvier 2005 mais qui applique les instructions actuelles en matière de transmission de renseignements ne sera pas un expatrié aux fins de l'impôt tant qu'il n'aura pas produit sa déclaration de revenus de 2005 en 2006. Les instructions consignées dans le formulaire actuel exigent seulement que les particuliers qui satisfont au seuil de la valeur nette pour une expatriation pour un motif fiscal fournissent des renseignements sur leurs actifs et leurs dettes; désormais, tous les citoyens et les résidents à long terme doivent fournir ces renseignements.

Les procédures concernant l'avis d'expatriation officiel qui doit être remis au secrétaire d'État ou au *Department of Homeland Security* pour qu'il y ait expatriation aux fins de l'impôt devront être précisées. Par exemple, la production du formulaire I-407 (*Abandonment of Lawful Permanent Resident Status*) au *Department of Homeland Security* ou à des fonctionnaires consulaires constitue-t-elle un tel avis officiel pour les résidents à long terme? Quelle est la procédure équivalente pour les citoyens américains qui s'expatrient? L'IRS donne priorité aux changements souhaités : il effectue actuellement la révision des formulaires (incluant le formulaire 8854) et des procédures de transmission – et il devrait publier les formulaires révisés sous peu.

Jessica S. Wiltse
Hodgson Russ LLP, Buffalo

MINIMISATION DES PERTES ET FIDUCIES

Le Comité mixte sur la fiscalité ABC/ICCA a récemment soumis des commentaires au ministère des Finances sur la proposition prévue au paragraphe 40(3.61) (projet de loi C-33) qui prévoit une exception à l'application des règles sur la minimisation des pertes à une perte reportée de la succession à la dernière déclaration de revenus du particulier décédé en vertu du paragraphe 164(6). La proposition est bien accueillie, mais le comité estime que cet allègement devrait aussi s'appliquer dans d'autres situations où elle est tout aussi justifiée – p. ex., un legs d'actions d'un conjoint à une fiducie au profit du conjoint admissible et les situations mettant en cause une fiducie en faveur de soi-même ou une fiducie mixte au profit de l'époux ou du conjoint de fait.

La proposition permet d'éviter la double imposition en assurant que les règles sur la minimisation des pertes des paragraphes 40(3.4) et (3.6) applicables aux personnes affiliées ne s'appliquent pas à la perte en capital reportée rétrospectivement en vertu d'un choix visé au paragraphe 164(6), pour les dispositions effectuées à compter du 23 mars 2004. (L'alinéa 251.1(1)g) proposé décrit les situations où une personne et une fiducie sont affiliées : une fiducie est affiliée à tout bénéficiaire qui a droit à la majorité du revenu ou du capital de la fiducie (un « bénéficiaire détenant une participation majoritaire », selon le paragraphe 251.1(3)) et généralement à toute personne affiliée à un tel bénéficiaire). Les règles sur la minimisation des pertes du paragraphe 40(3.6) peuvent toujours s'appliquer à une fiducie au profit du conjoint de même qu'à une fiducie en faveur de soi-même et à une fiducie mixte au profit du conjoint au décès du conjoint survivant quand un rachat d'actions donne lieu à une perte. Ces fiducies constituent un autre mécanisme analogue pour le traitement des biens au décès du contribuable; d'un point de vue de politique fiscale, le même allègement devrait s'appliquer à de telles pertes, peu importe que les actions rachetées après le décès soient détenues par une telle fiducie ou par une succession.

Le mémoire contient un exemple. Un particulier, M. X, détient les actions privilégiées et le contrôle des droits de vote d'une société (« SPOR »), et l'enfant unique de M. X détient les actions ordinaires. Cette structure a été créée au moyen d'un gel successoral type effectué il y a quelques années. Le testament de M. X prévoit que les actions privilégiées doivent être cédées à une fiducie au profit du conjoint. L'enfant de M. X est le seul autre bénéficiaire de la fiducie et est le légataire de la succession de M. X si celui-ci survit à son épouse.

Si M. X survit à son épouse, les liquidateurs de la succession de M. X peuvent racheter les actions privilégiées après le décès pour créer une perte en capital qui pourra être reportée, en vertu du paragraphe 164(6), à la dernière déclaration de revenus des particuliers de M. X afin de neutraliser le gain provenant de la disposition réputée au décès. Le paragraphe 40(3.61) proposé empêche l'application des règles sur la minimisation des pertes. Par ailleurs, si la conjointe de M. X lui survit et que les actions privilégiées de

ce dernier sont transférées à une fiducie au profit du conjoint, alors la planification successorale commande le rachat des actions dans l'année du décès de Mme X ou dans n'importe laquelle des trois années d'imposition suivantes. La perte en capital subie par la fiducie au profit du conjoint devrait alors être portée en diminution du gain en capital réputé réalisé sur les actions dans l'année du décès de Mme X (alinéa 104(4a)). Si les actions font l'objet d'une disposition après l'année d'imposition au cours de laquelle Mme X décède, la perte en capital peut être reportée rétrospectivement sur cette année (alinéa 111(1b)). Cependant, la perte en capital au rachat est techniquement refusée. Selon les modifications proposées aux paragraphes 251.1(1) et (3), immédiatement après le rachat, l'enfant de M. X est affilié à la SPOR parce qu'il contrôle cette dernière et il est également affilié à la fiducie au profit du conjoint (sous-alinéa 251.1(1)g(i) proposé). À ce moment, la fiducie au profit du conjoint est donc affiliée à la SPOR (sous-alinéa 251.1(1)g(ii) proposé) et l'application du paragraphe 40(3.6) entraîne le refus de la perte en capital.

Wayne Tunney
KPMG s.r.l., Montréal

ANTI-ÉVITEMENT ET TRAITÉS

Différentes méthodes sont adoptées par les pays pour combattre l'évasion fiscale au moyen de la recherche du traité le plus favorable.

Canada. Une proposition du budget fédéral de 2004 « précise » que la DGAE s'applique à la recherche du traité le plus favorable, ce qui soulève des inquiétudes quant à sa rétroactivité et à la préséance de traités existants. De plus, il n'est pas certain que cette approche puisse donner des résultats sans l'ajout d'une règle anti-évitement dans le traité. Le traité Canada/États-Unis est le seul traité qui contient des dispositions sur la restriction des avantages, l'approche privilégiée par les États-Unis; le récent traité Canada/R.-U. reprend les règles anti-évitement du Royaume-Uni.

En principe, un traité a préséance sur la législation interne canadienne; cette règle est codifiée à l'alinéa 110(1)f) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le législateur peut adopter des mesures législatives précises qui ont priorité sur les traités; la *Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu* a été adoptée en réponse au jugement de la CSC dans *Melford* (82 DTC 6281). L'ARC conteste la recherche du traité le plus favorable en vertu de la DGAE, au motif que la Loi prévoit l'allègement que peut offrir un traité, même s'il est permis de croire que la recherche du traité le plus favorable ne constitue pas un abus dans l'application de la loi ou d'un traité, lu dans son ensemble. Par ailleurs, toujours selon l'ARC, la *Convention de Vienne sur le droit des traités* devrait empêcher l'abus dans l'application des traités; on peut cependant faire valoir que cette convention ne devrait pas s'appliquer à un contribuable – parce qu'il n'est pas un État contractant – qui abuse d'un traité. À ce jour, les tribunaux n'ont pas retenu les arguments de l'ARC,

mais la proposition sur la DGAE pourrait renforcer le pouvoir de l'ARC. Selon la jurisprudence, une politique claire et sans équivoque qui entraîne le refus d'un avantage fiscal précis doit exister pour que l'on puisse appliquer la DGAE, mais les commentaires de l'OCDE émis au moment où les traités sont entrés en vigueur, et les traités conclus par le Canada en général, n'empêchent pas la recherche du traité le plus favorable. La Loi elle-même encourage l'utilisation de société de financement internationales qui sont souvent mises sur pied pour tirer avantage des traités.

Suisse. En 1962, l'administration fiscale fédérale de la Suisse a adopté un décret sur l'abus (mis à jour en 1998-1999) pour empêcher l'utilisation excessive de paiements couverts par un traité par des sociétés suisses à des personnes qui n'avaient pas droit aux avantages d'un traité avec la Suisse parce qu'elles n'étaient pas des résidents des États contractants. Le décret cible l'interposition d'une SPOR dans une administration favorable (dont le propriétaire effectif n'est pas un résident) pour éliminer la retenue d'impôt suisse sur les dividendes.

La Suisse applique généralement la retenue d'impôt maximum; le « bénéficiaire effectif » remplit une demande officielle dans le délai requis pour obtenir un remboursement fondé sur le traité, demande qui peut lui être refusée en vertu d'une règle « anti-abus » expresse. L'évitement fiscal, tel qu'il est défini par la Cour suprême de la Suisse, couvre les opérations dont la forme juridique est inhabituelle et contraire aux pratiques commerciales courantes, si la mise en place de la structure est principalement motivée par la réalisation d'économies d'impôt substantielles et qu'elle donne lieu à de telles économies. Certains traités conclus par la Suisse – avec la France, l'Allemagne, l'Italie et la Belgique, p. ex. – contiennent des règles anti-évitement. Le traité Suisse/États-Unis contient une disposition sur la restriction des avantages (à laquelle la règle anti-abus de la Suisse ne s'applique pas).

Le décret met l'accent sur le recours à des résidents suisses pour agir à titre d'intermédiaires pour des non-résidents qui seraient autrement assujettis à la retenue d'impôt : puisque l'intermédiaire suisse n'est pas reconnu à titre de bénéficiaire effectif véritable du revenu, il ne peut se prévaloir du traité pour échapper à la retenue d'impôt étranger. L'allègement n'est peut-être pas disponible non plus si une société suisse n'exploite pas une entreprise active et est contrôlée par des intérêts qui ne résident pas en Suisse. D'autres critères comprennent une règle sur le financement par emprunt/capitaux propres, une limitation à 50 % du revenu couvert par un traité pour freiner l'érosion de l'assiette, et une obligation de distribution minimum. Ces règles se veulent une réponse aux pressions exercées par des pays comme les États-Unis et l'Allemagne.

Un principe général pour contrer la recherche du traité le plus favorable retenu par les tribunaux et intégré dans les pratiques de l'administration fiscale vise à préserver l'assiette fiscale de la Suisse, en particulier la retenue d'impôt fédéral de 35 % sur les dividendes destinés à l'étranger et l'intérêt sur les obligations. Le remboursement est refusé sauf si le véritable bénéficiaire est le destinataire étranger et non,

p. ex., une société dont le capital est contrôlé par des résidents d'un État tiers et qui n'a pas une « substance commerciale » suffisante dans son prétendu pays de résidence.

À compter de 2005, un allègement de la retenue d'impôt à la source s'applique aux paiements entre société mère et filiale; la société mère étrangère doit démontrer à l'avance qu'elle est admissible à l'allègement, en détenant habituellement un nombre minimum d'actions de la filiale suisse pour avoir droit à la retenue d'impôt plus favorable du traité sur les dividendes. (L'allègement à la source était auparavant limité aux dividendes versés entre sociétés mères et filiale suisses et aux situations couvertes par les traités fiscaux avec les États-Unis et l'Allemagne.) La propriété effective véritable de la société mère est fondamentale; il n'est pas assuré que l'allègement sera disponible si la société mère est contrôlée par des intérêts d'un pays tiers et que l'on ne peut prouver que sa présence dans l'administration fiscale est motivée par un motif autre que fiscal.

Allemagne. En vertu de la règle de 1994 visant à contrer l'abus dans l'utilisation des traités qui est contenue dans les lois fiscales, un allègement fiscal est refusé si la personne concernée dans le pays étranger ne peut demander un remboursement ou une exemption sur le montant reçu directement, et s'il n'y a pas de raison économique ou une autre raison valable qui justifie l'insertion d'une telle société étrangère qui n'exerce aucune activité économique. Aucune directive officielle sur la règle n'a été publiée. En 1997, le tribunal de première instance de la *Supreme Tax Court* de l'Allemagne a infirmé son précédent jugement pour déclarer que la règle générale anti-évitement s'applique à la recherche du traité le plus favorable : la règle précise que la recherche du traité le plus favorable est une simple clarification. En 2002, la *Federal Tax Court* a conclu que la disposition ne violait pas le traité de l'UE. Cette disposition est stricte et appliquée avec rigueur. Au départ, la retenue d'impôt est levée au taux maximum et le remboursement est demandé par la suite. Les personnes qui soumettent une demande de remboursement ou de certificat d'exonération doivent fournir des informations sur leur actionnariat et sur leurs activités; une société devrait avoir un bureau, du personnel, un numéro de téléphone, etc.

Les traités plus récents conclus par l'Allemagne contiennent des règles précises visant à contrer les abus ou y incorporent les règles internes. Le traité Allemagne/États-Unis contient une disposition sur la restriction des avantages à laquelle la règle anti-abus ne s'applique pas. Le remboursement de la retenue d'impôt allemand peut poser problème si l'investisseur étranger utilise le Luxembourg, les Pays-Bas ou un autre paradis fiscal pour investir en Allemagne. Par exemple, une BV hollandaise détenue par une société des Bermudes (détenue à son tour par une SUS) n'a pas droit à l'exemption de la retenue d'impôt de l'Allemagne sur le revenu provenant d'une licence si elle n'est pas en mesure de prouver sa substance économique. Comme l'Allemagne n'a pas signé de traité avec les Bermudes, la question de la retenue d'impôt sur le montant reçu directement par la SUS n'est pas pertinente.

Autres. L'arrêt *Union of India et al. c. Azadi Bachao Andolan et al.* (2003 SOL Case no. 619) conclut que les traités de l'Inde ne contiennent aucune règle anti-abus implicite et que les abus dans l'utilisation des traités devraient être régis par une disposition sur la restriction des avantages. Il y a plusieurs années, le Royaume-Uni a décidé de ne pas adopter de DGAE; de récentes règles de divulgation proposées sur les arrangements motivés par des considérations fiscales concernent des questions d'emploi et des produits financiers.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

RÈGLES D'ORIGINE DE L'ALÉNA

Entre autres choses, l'ALÉNA régit le libre-échange entre le Canada, les États-Unis et le Mexique des produits originaires des pays signataires de l'ALÉNA (« produits originaires »). Certains changements ont été apportés aux règles d'origine sous-jacentes en date du 1^{er} janvier 2005.

Selon l'ALÉNA, les produits originaires sont réputés être originaires de l'un des pays signataires de l'ALÉNA et ils sont donc admissibles au traitement en franchise de droit s'ils sont échangés entre ces pays. La simple fabrication ou le simple assemblage d'un produit dans l'un des pays ne confère pas au produit le statut de produit originaire; on doit aussi tenir compte des règles d'origine de l'ALÉNA. Les derniers changements apportés à ces règles concernent certaines catégories de produits, incluant les métaux précieux, appareils électroménagers, régulateurs de vitesse (et leurs assemblages imprimés), thermostats, et un certain nombre de pièces d'équipement et de machinerie. D'autres changements à des règles sur des produits précis couvrent les jouets, les haut-parleurs, le thé, les épices, la carrageenine et les assaisonnements. (Ces produits représentent un total estimatif de 20 milliards \$US d'échanges trilatéraux.)

Ces changements ont généralement un caractère de « libéralisation », et visent à assurer l'admissibilité d'un plus grand nombre de produits à titre de produits originaires et à favoriser davantage le libre-échange entre les pays de l'ALÉNA. Par exemple, en vertu des anciennes lois, si un fabricant canadien de tricycles pour enfants importait des pédales et des accessoires de la Chine et ne faisait qu'assembler les tricycles au Canada, les produits n'ouvraient pas droit aux avantages de l'ALÉNA : les règles exigeaient un changement tarifaire, qui s'applique à la fabrication. Les nouvelles règles ajoutent un critère de teneur en valeur régionale selon lequel le produit est réputé être un produit originaire si une valeur canadienne, américaine ou mexicaine suffisante est ajoutée au produit. La teneur en valeur régionale doit représenter au moins 50 % du coût net du tricycle ou 60 % de son prix de vente. Lorsque la méthode du coût net est utilisée, si les pédales et les accessoires qui ne sont pas des produits originaires coûtent 15 \$ et que le coût net du tricycle est de 50 \$, le tricycle assemblé est admissible à titre de produit originaire parce que la teneur en valeur régionale s'établit à 70 %.

Les changements devraient avoir une incidence favorable sur les exportateurs des pays signataires de l'ALÉNA puisque l'octroi du statut de produit originaire à des produits importés ou exportés est facilité, ce qui contribue à réduire leur coût et à améliorer la compétitivité des entreprises qui les utilisent dans d'autres procédés de production. Leur incidence sur d'autres personnes dans des secteurs d'activité pertinents pourrait cependant être moins que favorable. Les changements s'inscrivent dans un effort continu de la part des trois pays pour libéraliser le commerce, et ils sont adoptés deux ans après que des changements semblables aient été apportés à sept autres catégories de produits, incluant les boissons alcoolisées et les huiles de pétrole et résidus de première distillation. Cependant, les règles d'origine de l'ALÉNA demeurent assez complexes et sont souvent difficiles à comprendre; les personnes concernées devraient obtenir un avis professionnel sur l'application des règles.

Robert G. Kreklewetz et Vern Vipul
Millar Kreklewetz LLP, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Russie

L'administration fiscale a précisé la portée de la taxe sociale unique pour les entités étrangères dans une lettre où l'expression « organisation » est définie de façon à inclure une entité légale étrangère constituée en personne morale ainsi qu'une organisation internationale ayant des succursales et des bureaux en Russie. Les subdivisions et bureaux de représentants en Russie d'une entité étrangère qui concluent des ententes bancaires distinctes doivent satisfaire aux mêmes conditions que la société mère en ce qui concerne le paiement de l'impôt et les obligations de déclaration. Une organisation étrangère qui n'a que quelques bureaux en Russie qui respectent les exigences prévues à l'article 243(8) peut confier à l'un des ces bureaux le paiement et la déclaration de l'impôt des autres bureaux qui ne satisfont pas aux conditions.

Le ministère du Développement économique a élaboré des propositions pour améliorer la zone économique spéciale de Kaliningrad. Parmi les nouveaux avantages, notons une exemption de six ans de l'impôt sur le revenu des sociétés pour le revenu tiré de projets d'investissement à compter de la date d'enregistrement dans la zone et une réduction de 50 % pour les six années suivantes; une exclusion de six ans de l'impôt foncier pour les résidents; et une exemption des droits de douane sur l'importation de produits étrangers. Les produits fabriqués dans la zone et qui sont exportés sont assujettis à toutes les taxes et à tous les droits applicables. Il est possible que les propositions soient modifiées avant leur adoption par les deux chambres du Parlement.

OCDE/États-Unis

Des représentants des É.-U. et de l'OCDE se sont rencontrés en janvier 2005 pour discuter de méthodes de résolution des différends concernant les traités en vertu du régime de Procédure à l'amiable de l'OCDE. Les représentants de l'OCDE poursuivent leurs efforts en vue d'améliorer le régime, plus particulièrement en mettant à jour les principes directeurs sur les prix de transfert et le régime de procédures à l'amiable de l'article 25 de la convention modèle, et ils ont recommandé d'explorer la voie de la médiation et de l'arbitrage, la transparence du processus, la rapidité, et des solutions basées sur des principes reconnus. Un représentant des É.-U. a précisé que le processus de l'autorité compétente a entraîné des retards excessifs à cause des éléments suivants : désaccords majeurs; cas insuffisamment fouillés par les examinateurs et vérificateurs; positions décrites de façon insuffisante ou qui n'ont jamais été échangées; et manque d'effectifs. L'IRS prévoit mettre à jour ses procédures pour respecter les règles de l'OCDE. Un représentant américain a précisé que l'IRS pourrait envisager d'autres techniques de règlements de différends, telles que la médiation et le processus d'arbitrage intégrés dans les traités, mais un autre représentant des É.-U. a précisé que ces techniques ne devraient pas remplacer ou entraver la procédure de règlement à l'amiable.

États-Unis/Nouvelle-Zélande

La question du revenu qui transige par une entité considérée comme étant transparente fiscalement par seulement l'un des pays a été précisée dans le traité É.-U./Nouvelle-Zélande. Les autorités compétentes se sont entendues pour que ce type de revenu soit considéré comme ayant été gagné par un résident d'un État contractant qui est un membre de l'entité et ce, en fonction de la part du revenu qui lui revient.

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 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.