

## ROYAUME-UNI : RÉSIDENCE D'UNE SOCIÉTÉ

Dans l'arrêt *Wood* ([2005] EWHC 547), la *Chancery Division* du R.-U. a infirmé une décision des *Special Commissioners* et conclu qu'une société constituée aux Pays-Bas n'était pas une résidente du R.-U. à la date pertinente en dépit de l'influence exercée par la société mère du R.-U. Nous savons que le jugement sera porté en appel par le *Her Majesty's Revenue and Customs* (anciennement l'*Inland Revenue*).

Le tribunal est d'accord avec le principe établi depuis longtemps selon lequel la résidence d'une société dépend de l'endroit où est situé le siège de direction et où s'exerce le contrôle, et il a indiqué que les commissaires en étaient arrivés à une conclusion qui n'était pas étayée par le critère qu'ils prétendaient avoir utilisé. Si une société est créée en vertu des lois d'une administration locale et que c'est à cet endroit que son conseil d'administration se réunit, la société pourrait quand même être considérée comme une prolongation de la société mère; mais le tribunal a fait la distinction entre l'exercice de la direction et du contrôle et l'influence exercée sur ceux qui en sont responsables. De plus, une société peut être établie à une fin particulière, et la direction locale peut agir en fonction des propositions qui lui sont faites plutôt que de prendre l'initiative d'effectuer des opérations ou d'exercer des activités : il n'y a pas d'usurpation de la résidence si la société mère fait part à la direction locale de ce qu'elle veut qu'elle fasse, dans la mesure où il revient au conseil d'administration de décider de se conformer ou non à la demande.

Dans *Wood*, les parties avaient convenu que E Co (acquise d'un groupe financier et bancaire bien connu des Pays-Bas) était une résidente des Pays-Bas avant la série d'opérations en cause. En vertu d'un contrat de gestion, la direction générale de E Co avait été confiée à une société de fiducie des Pays-Bas (Trustco). Les opérations comportaient l'acquisition d'actions d'une société

(Holdings) par E Co, suivie de leur vente environ trois mois plus tard. Trustco avait obtenu l'avis du groupe responsable du financement des entreprises d'un cabinet de services professionnels, mais la preuve avait démontré que Trustco n'aurait jamais donné suite à une décision qu'elle ne jugeait pas acceptable. Le tribunal a examiné le « style » de communications entre la direction de E Co et ses conseillers, et il a conclu que les recommandations sur les propositions d'achat et de vente n'étaient bel et bien que des recommandations. La direction de E Co était libre de ne pas donner suite à l'opération si elle choisissait de le faire : le fait de recevoir et d'accepter l'avis de conseillers du R.-U. ne faisait pas de E Co une société résidente du R.-U.

*Her Majesty's Revenue and Customs* et les commissaires ont insisté sur le fait qu'après avoir acquis les actions, E Co n'avait plus qu'à les détenir jusqu'à leur vente éventuelle à un tiers. Devant cet argument, le tribunal a posé la question : « Et alors ? » Mais quoi qu'il en soit, le tribunal n'était pas d'accord : E Co a acheté les actions en vue de les revendre, a fait appel à des professionnels pour obtenir des conseils et négocier la vente, a reçu de tels conseils et a accepté une offre d'achat. En fait, l'ensemble de la preuve démontrait que toutes les décisions nécessaires avaient été prises aux Pays-Bas. Selon le tribunal, si les administrateurs d'une société à l'étranger signent des documents sans trop réfléchir, sans même penser à ce que ces documents représentent, il serait difficile de dire que le pays où se trouvent les administrateurs est le pays de résidence de la société. Mais si les administrateurs s'interrogent à savoir s'ils signeront ou non les documents, la situation est tout à fait différente. Même s'il est généralement vrai que Trustco avait simplement respecté l'intention de M. Wood telle qu'elle avait été exprimée par ses conseillers, elle semble avoir ignoré la réalité reconnue par la doctrine qui veut que lorsqu'une société est établie à l'étranger pour mettre en œuvre, au moyen d'une certaine planification ou d'une structure d'entreprise plus large, l'idée conçue à l'origine par la société mère, les administrateurs sont alors considérés comme faisant généralement partie du plan d'ensemble, ce qui n'empêche toutefois pas la société d'être un résident de son propre pays.

*Albert Baker*

Deloitte & Touche s.r.l., Montréal

*Bruce McCarley*

Deloitte & Touche LLP, Toronto

## LE SECRET PROFESSIONNEL

Au Canada et en Australie, le droit reconnaît que les communications effectuées par les comptables et les documents qu'ils préparent sont protégés par le secret professionnel si le comptable agit comme mandataire du client dans le cadre de l'obtention d'un avis juridique. Le

### Dans ce numéro

Royaume-Uni : Résidence d'une société	1
Le secret professionnel	1
Prorogation de SUS : Aucun droit aux avantages de la convention	2
Un nouveau joueur : Statistique Canada	3
R&D en Europe : Pas de restrictions territoriales	4
Paiement de loyer	4
Réforme fiscale au Kentucky	4
ISE : Acte 1, scène 2	5
Lien de dépendance et article 84.1	6
Les droits de désignation : Toujours un don	7
Les ES et la convention modèle de l'OCDE	8
Alinéa 55(3)a) : Sociétés publiques	9
Actualités fiscales étrangères	10

critère est difficile à appliquer et crée des obstacles pour assurer que les conseils fournis par un comptable dans un contexte fiscal sont protégés par le secret professionnel. Dans *Pratt Holdings* (2004 ATC 4526), la *Federal Court* de l'Australie a reconnu, à l'unanimité, la problématique et écarté l'obligation de la part du comptable d'agir comme mandataire, mettant plutôt l'accent sur la fonction sous-jacente de l'avis donné par le conseiller : la connaissance, la compétence et l'expertise étaient-elles véritablement nécessaires pour informer pleinement les conseillers juridiques ?

Entre 1990 et 1995, le groupe Pratt s'était engagé dans une structuration majeure de son bilan et dans un important exercice de refinancement. Pratt avait demandé conseil à un cabinet d'avocats au sujet d'importantes pertes subies par un membre du groupe. Le cabinet d'avocats avait recommandé à Pratt de faire appel à un cabinet comptable indépendant pour établir le montant des pertes. Pratt avait donc retenu les services d'un cabinet comptable, qui avait fait part de ses conclusions à Pratt, qui avait ensuite transmis le rapport à ses avocats. Le *Commissioner of Taxation* avait demandé l'accès aux documents préparés par les comptables, incluant les notes de travail internes (p. ex., les courriels échangés entre les membres du personnel comptable, les notes sur les calculs et les dossiers de recherche), les mémos et autres notes sur les discussions entre le personnel du cabinet comptable et le personnel de Pratt, les documents préparés par le personnel comptable et les versions provisoires et la version finale du rapport des comptables. Pour établir si les communications entre Pratt et les comptables étaient protégées par le secret professionnel, il fallait déterminer si le cabinet était le mandataire de Pratt et quel était l'objet de la consultation.

Le juge de première instance n'avait pas tenu compte de l'objet, ayant conclu que le cabinet comptable n'était pas un mandataire : les communications ne pouvaient donc être protégées par le secret professionnel. Le tribunal d'appel a infirmé ce jugement à l'unanimité. Après un examen des fondements du secret professionnel dans le droit britannique et le droit australien, le tribunal a conclu que le droit s'était adapté à la complexité des accords commerciaux en accroissant le volume, la complexité et les détails techniques des lois. Une société qui souhaitait obtenir un avis juridique sur ses obligations fiscales pourrait devoir faire appel à divers experts pour l'aider à informer ses conseillers juridiques. Le tribunal a estimé qu'il n'existait aucune distinction significative entre les experts qui agissent comme mandataires et ceux qui ne jouent pas ce rôle : il est tout à fait arbitraire de fonder l'existence du secret professionnel sur qui, de l'expert ou du client, communique directement l'opinion de l'expert à l'avocat. Le rôle du tribunal est de déterminer exactement à quoi avait servi l'avis de l'expert et si cet avis était véritablement nécessaire pour informer pleinement les conseillers juridiques. La complexité et les détails techniques des opérations commerciales modernes exigent du droit qu'il facilite les communications efficaces du client

avec ses conseillers juridiques; avoir à renoncer au secret professionnel en regard de cette information reviendrait à miner la valeur du secret professionnel lui-même.

La cour a rejeté l'argument des poursuites possibles en série. Dans la plupart des cas, l'objet de l'obtention d'un avis sur la façon la plus avantageuse, au plan commercial, de structurer une opération est indépendant de la nécessité de l'avis juridique même si les parties avaient l'intention de soumettre l'avis reçu à un avocat pour fins de commentaires; la partie qui invoque le secret professionnel a toujours le fardeau de prouver que l'obtention de l'avis juridique était l'objet principal visé. Selon le tribunal, aucune raison à caractère politique n'explique pourquoi la communication documentaire préparée par un tiers ne devrait pas être couverte par le secret professionnel, si le mandant a besoin de cette information pour recueillir les connaissances spécialisées nécessaires à l'obtention de l'avis juridique requis; les personnes qui ne peuvent compter sur leurs propres connaissances ou ressources sont donc placées sur le même pied que celles qui le peuvent. Refuser le droit d'utiliser les services de tiers, sauf si le secret professionnel est levé, désavantage les personnes qui ont besoin de ces services et de cette aide, ce qui fragilise les fondements de la politique.

Dans *Susan Hosiery* (69 DTC 5278), la Cour de l'Échiquier du Canada a reconnu que le secret professionnel devrait couvrir les cas où un comptable agit comme représentant ou un représentant d'un groupe aux fins de soumettre une situation à un avocat dans le but d'obtenir un avis juridique ou le cas où un tel représentant reçoit des communications de l'avocat à qui l'avis juridique a été demandé. Comme la *Federal Court* de l'Australie l'a reconnu dans *Pratt*, pour déterminer l'existence du secret professionnel, on doit mettre l'accent sur la fonction et non sur des formalités.

*Susan Van Der Hout*  
Avocate, Toronto

## PROROGATION DE SUS : AUCUN DROIT AUX AVANTAGES DE LA CONVENTION

L'IRS précise dans la TAM 200509023 qu'une société n'a pas droit aux avantages en vertu d'une convention fiscale si elle est une SUS qui a été prise en compte dans la déclaration de revenus fédérale américaine consolidée de sa société mère américaine (SMA) pour les exercices suivant sa prorogation dans un pays étranger (apparemment le Canada) à titre de société en vertu des lois de ce pays. Cette conclusion semble incompatible avec la convention actuelle entre le Canada et les États-Unis, mais elle va dans le sens des modifications proposées à la convention en 2000, qui n'ont cependant pas encore été ratifiées.

Une SUS (X Co.) a conclu une série d'opérations en vertu desquelles sa SMA lui a fait un apport de biens incorporels. Plus tard dans l'année, X Co. a été prorogée dans le pays A

et la valeur fiscale de ses biens incorporels a été majorée aux fins de l'impôt du pays A. X Co. a ensuite fait un apport des biens à une entité du pays B, B Co., en contrepartie d'actions (rachetées plus tard), d'espèces et de deux billets. X Co. a continué d'être incluse dans la déclaration consolidée américaine de SMA. X Co. a également pris la position suivant laquelle elle n'était pas assujettie à l'impôt américain sur le gain réalisé sur son apport à B Co. ou sur le rachat des actions de B Co. X Co. a déclaré être un résident en vertu de la convention avec le pays A et que seul le pays A pouvait imposer les éléments de cette nature. En raison de la majoration du coût de base, aucun gain sur l'apport n'a été reconnu par le pays A (ni sur le rachat, apparemment).

L'IRS en est arrivé à la conclusion que X Co. n'avait pas droit aux avantages de la convention : X Co. devrait être considérée comme un résident des États-Unis aux fins de la convention. Compte tenu des faits et circonstances en cause, X Co. a effectivement choisi d'être considérée comme une société américaine de sorte que l'IRS pouvait invoquer la clause d'exemption de la convention et imposer X Co. à titre de société américaine comme si la convention n'était jamais entrée en vigueur. L'IRS a fait valoir en outre que la prétention de X Co. aux avantages de la convention était incompatible avec le fait qu'elle soit prise en compte dans la déclaration de revenus fédérale consolidée de SMA et avec l'intention et l'objet de la convention. Selon l'IRS, permettre à X Co. de demander les avantages de la convention entraînerait un usage abusif des dispositions de celle-ci, et les États-Unis pourraient refuser ces avantages en vertu de la clause de la convention sur les restrictions apportées aux avantages.

Cette interprétation de l'IRS peut surprendre : l'article IV(3) de la convention entre le Canada et les États-Unis prévoit qu'« une société qui a été constituée dans un État contractant [en l'occurrence, les États-Unis], qui est un résident des deux États contractants et qui est prorogée à un moment quelconque dans l'autre État contractant [le Canada] [...] est considérée, pendant la durée de sa prorogation, être un résident de cet autre État [le Canada]. » En 2000, le *US Treasury News Release* LS-883 (18 septembre 2000) faisait état d'un projet de modifications de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis relativement à la résidence des sociétés prorogées. Le communiqué précise que les modifications clarifient qu'une société constituée dans un pays et prorogée dans un autre pays est toujours considérée comme un résident du premier pays, à moins qu'elle ne soit plus considérée comme telle en vertu des lois internes de ce pays. Selon le communiqué, ces propositions devaient s'appliquer à compter du 18 septembre 2000, bien qu'aucun protocole de modification n'ait encore été signé ou rendu public. Le TAM semble faire valoir que les États-Unis peuvent appliquer dès maintenant ces clarifications puisque le communiqué ne fait que préciser la convention actuelle.

*Steve Jackson*

Ernst & Young LLP, Toronto

## UN NOUVEAU JOUEUR : STATISTIQUE CANADA

Une étude récente publiée par Statistique Canada (<http://www.statcan.ca>) résume les variations des revenus et des impôts payés par tous les particuliers qui ont produit des déclarations de revenus de 1990 à 2002 (voir catalogue n° 11-621-MIE). L'étude porte sur l'impôt fédéral, c.-à-d. qu'elle ne tient pas compte d'importantes modifications des impôts provinciaux sur le revenu pour la même période et de l'effet de l'inflation.

Les déclarants ont été divisés en trois groupes : la tranche supérieure de 10 %, la tranche inférieure de 50 % et la tranche intermédiaire de 40 %. Dans la tranche inférieure de 50 %, le revenu est passé de moins de 19 000 \$ en 1990 à 23 000 \$ en 2002 et dans la tranche supérieure de 10 %, il est passé de plus de 48 700 \$ à 64 500 \$. Comme on peut le voir dans le tableau, la part des revenus allant à la tranche supérieure est passée de 32 % à 36 % pendant cette période, et la part de l'impôt fédéral correspondant est passée de 46 % à 53 %.

Le bref rapport de Statistique Canada contenait des commentaires intéressants sur les taux d'imposition effectifs pour chaque groupe. Les contribuables se situant dans la tranche supérieure de 10 % ont payé en impôt environ 17,8 % de leur revenu de 1990 et 16,5 % de leur revenu de 2002. Les taux effectifs des deux autres groupes ont diminué encore davantage, compte tenu, toutefois, des modifications importantes des taux survenues au cours des deux dernières années de l'étude. Puisque la tranche supérieure de 10 % comprend de nombreux contribuables ayant un revenu imposable inférieur à la tranche d'imposition la plus élevée (inchangée malgré les nombreuses réductions d'impôt), ce groupe affiche une réduction de l'impôt payé plus grande que celle à laquelle on pourrait s'attendre par suite des autres modifications, notamment la réduction des taux d'inclusion des gains en capital.

De nombreux observateurs déploreront peut-être l'absence d'une étude analogue sur les impôts provinciaux. Il est toutefois encourageant de savoir que Statistique Canada est disposée à consacrer des ressources à l'analyse des statistiques sur l'imposition et à en diffuser

Distribution procentuelle des déclarants, 1990 et 2002

	1990	2002
Part de l'impôt fédéral sur le revenu :		
Tranche inférieure de 50 % . . . . .	6,7	4,4
Tranche intermédiaire de 40 % . . . . .	47,3	43,0
Tranche supérieure de 10 % . . . . .	46,0	52,6
Part du revenu total :		
Tranche inférieure de 50 % . . . . .	19,0	16,9
Tranche intermédiaire de 40 % . . . . .	49,3	47,4
Tranche supérieure de 10 % . . . . .	31,7	35,7

les résultats. Il est à souhaiter que d'autres études fondées sur l'imposante base de données de Statistique Canada soient publiées et que plus de détails soient fournis.

*David B. Perry*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## R&D EN EUROPE : PAS DE RESTRICTIONS TERRITORIALES

La Cour européenne de justice (CEJ) a statué récemment, dans *Laboratoires Fournier SA* (C-39/04, 10 mars 2005), que le crédit d'impôt à la R&D en France était contraire à l'article 49 du Traité instituant la Communauté européenne (TICE) parce qu'il était limité aux seules activités exercées en France.

Le contribuable, un fabricant de produits pharmaceutiques, avait confié en sous-traitance une partie de ses activités de R&D à des établissements européens à l'extérieur de la France et avait inclus les coûts liés à ces activités dans le calcul du crédit d'impôt à la R&D qu'il avait demandé pour les années d'imposition 1995 et 1996. La CEJ a statué que le régime fiscal français relatif à la R&D violait la liberté de prestation de services prévue par l'article 49 du TICE parce qu'il privilégiait les activités de R&D effectuées en France et décourageait les contribuables à utiliser des centres de R&D à l'extérieur de la France. (Même si le gouvernement français a modifié son crédit d'impôt à la R&D avant que la décision de la CEJ ne soit rendue – pour en étendre la portée aux activités de R&D exercées dans d'autres États de l'Union européenne et dans l'Espace économique européen après 2004 – les dépenses admissibles sont limitées à 2 M d'euros ou 25 % du maximum admissible dans une année.)

La décision pourrait influencer sur d'autres encouragements fiscaux européens assortis de restrictions territoriales. Au Canada, de nombreuses provinces offrent des incitations supplémentaires à l'égard des travaux de R&D réalisés uniquement à l'intérieur de leurs frontières : des contribuables ayant des ES dans plus d'une province pourraient-ils éventuellement contester ces restrictions territoriales ?

*Yan Boyer*

Deloitte & Touche, s.r.l., Montréal

*Ken Murray*

Deloitte & Touche LLP, Toronto

## PAIEMENT DE LOYER

Dans *Transocean* (2005 FCA 104), la CAF a récemment confirmé un jugement de la CCI autorisant la retenue d'impôt sur une somme payée par une société résidant au Canada à un non-résident en règlement de dommages-intérêts relativement à la répudiation anticipée d'une entente en vue de l'utilisation d'une plateforme de forage en mer. Le jugement confirme que l'alinéa 212(1)d) est suffisamment

large pour justifier la levée d'une retenue d'impôt même si le bien n'a jamais été utilisé au Canada; il renforce également la nécessité de tenir compte de l'incidence de la retenue d'impôt sur tout paiement transfrontalier, incluant les dommages-intérêts et les règlements.

Transocean exploitait une entreprise de location de matériel de forage en mer et fournissait des services connexes et accessoires. En 1997, pour son propre compte et celui d'un certain nombre de coentrepreneurs, Petro-Canada avait conclu une entente avec une société affiliée américaine de Transocean en vue de louer une plateforme de forage en mer destinée à être utilisée au Canada. Mais avant même la livraison de la plateforme, les coentrepreneurs avaient répudié l'entente. Les parties s'étaient entendues sur un règlement et une quittance : les coentrepreneurs devaient verser 40 M\$US à Transocean à titre d'indemnisation complète et finale pour la résiliation volontaire de l'entente. Les coentrepreneurs avaient retenu et remis 25 % du montant du règlement, et l'ARC avait refusé la demande de remboursement de Transocean. La CCI avait reconnu que le montant du règlement était assujéti à une retenue d'impôt : il avait été payé au titre (« *in lieu of* ») du loyer ou d'un paiement semblable fait en vue d'utiliser ou d'obtenir le droit d'utiliser un bien au Canada.

La CAF a analysé si l'alinéa 212(1)d) était suffisamment large pour couvrir un montant payé pour tenir lieu d'une indemnité pour un montant de loyer qui aurait été payé aux fins de l'utilisation d'un bien au Canada : l'entente avait été répudiée avant la prise d'effet de la location de sorte que le bien n'avait pas été utilisé et que le loyer n'était pas exigible. La CAF a défini le terme « loyer » comme étant un montant payé à titre de compensation pour l'utilisation ou l'occupation du bien, ou pour le droit d'utiliser ou d'occuper le bien. Si l'expression « *in lieu of rent* » était interprétée de façon à n'inclure que la compensation pour l'utilisation passée ou actuelle du bien, elle n'ajouterait rien à l'alinéa 212(1)d) et elle n'aurait donc aucune signification. L'alinéa 212(1)d) s'applique non seulement à un montant payé au titre ou en paiement intégral ou partiel d'une telle compensation pour l'utilisation d'un bien au Canada, mais également au montant versé au titre (« *in lieu of* ») de cette compensation. La cour a indiqué que la décision incompatible dans *Puder* (63 DTC 1282 (Cour de É.)) avait été rendue sans analyse et reflétait peut-être une interprétation stricte des lois fiscales qui prévalait alors.

*Elise M. Pulver*

Thorsteinssons LLP, Toronto

## RÉFORME FISCALE AU KENTUCKY

Des entreprises canadiennes risquent d'être touchées par la vaste réforme de la fiscalité des sociétés récemment adoptée dans l'État du Kentucky, au cœur de la région de l'industrie de la fabrication automobile aux États-Unis. Les sociétés hors du Kentucky qui n'ont pas d'ES dans l'État

ne pourront plus échapper facilement à l'imposition de leurs bénéficiaires au Kentucky. Les nouvelles dispositions légales modifient les règles d'imposition des sociétés, étendent le champ d'application de la taxe de vente et de la taxe d'utilisation levées par l'État, imposent de nouvelles taxes sur les communications et autres services du domaine de la technologie, et instaurent de nombreux incitatifs au développement économique.

■ Un nouveau critère de rattachement fiscal fondé sur l'exercice d'activités économiques dans l'État (« *doing business in the state* »), comparable à celui appliqué dans d'autres États, remplace le critère de la « présence physique » et risque d'exposer de nombreuses entreprises hors de l'État à l'imposition de leurs bénéficiaires au Kentucky.

■ La définition de « société » est élargie pour comprendre les sociétés de type *S*, les sociétés à responsabilité limitée ou *LLC* (sans égard au traitement fédéral), les sociétés en commandite et les sociétés de placement immobilier. Certaines des sociétés nouvellement visées doivent être prises en compte dans la nouvelle déclaration consolidée obligatoire; d'autres doivent produire des déclarations de revenus distinctes.

■ Les sociétés membres d'un groupe de sociétés affiliées exerçant des activités au Kentucky doivent y produire une déclaration consolidée pré-répartition, pour les années d'imposition commençant après 2004. Un « groupe de sociétés affiliées » s'entend d'une ou de plusieurs série de sociétés admissibles exerçant des activités au Kentucky (avec un critère de participation de 80 %), à l'exclusion des sociétés de placement immobilier, des sociétés de type *S*, des sociétés déficitaires avec facteurs d'attribution *de minimis* au Kentucky et des sociétés sans facteur d'attribution *de minimis* au Kentucky.

■ Un contribuable doit payer le plus élevé de son impôt sur les bénéficiaires et d'un nouvel impôt minimum de remplacement.

■ Les pertes d'exploitation nettes (PEN) ne peuvent plus être reportées rétrospectivement pour les années d'imposition commençant après 2004. Les contribuables produisant une déclaration consolidée ne peuvent déduire les PEN qu'à hauteur de 50 % des bénéficiaires de l'ensemble du groupe qui produit une déclaration; les PEN inutilisées peuvent être reportées prospectivement.

■ Une société ne peut répartir ses bénéficiaires d'entreprise que si elle est tenue de produire une déclaration de revenus ou de payer un impôt fondé sur les bénéficiaires ou le capital dans un autre État; l'ancienne règle n'exigeait que des salaires ou des actifs à l'extérieur de l'État.

■ La déduction de certains frais payés à des personnes liées est refusée, notamment les intérêts relatifs à des biens incorporels et les frais de gestion réintégrés, qui sont définis de façon large. Certaines exceptions s'appliquent aux frais d'intérêt et autres liés aux biens incorporels et aux frais de gestion réintégrés.

■ À compter du 1<sup>er</sup> août 2005, une obligation de rattachement s'appliquera aux vendeurs de l'extérieur de l'État au titre des taxes de vente et d'utilisation. La définition de « détaillant exerçant des activités

économiques dans l'État » (« *retailer engaged in business in the state* ») englobe désormais une personne utilisant au Kentucky les services d'un représentant dans le but de se constituer un marché à l'intérieur de l'État, y compris la réception ou l'échange des marchandises retournées.

■ Une taxe d'accise s'applique aux achats de certains services de télécommunications, après 2005. Les fournisseurs de tels services sont assujettis à un impôt sur les recettes brutes.

■ La décision de la *Sixth Circuit Court of Appeals* dans *Cuno v. DaimlerChrysler* (2 septembre 2004), qui a conclu que les incitatifs fiscaux de l'Ohio étaient inconstitutionnels, pourrait avoir une incidence sur les nouveaux incitatifs au développement économique mis en place. Le Kentucky relève de la compétence de la *Sixth Circuit*. (Voir « Le CII de l'Ohio inconstitutionnel », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, février 2005.)

Jeffrey Brown et Michael Bazzi  
KPMG LLP, Toronto

## ISE : ACTE 1, SCÈNE 2

De récentes modifications à la *Loi sur l'impôt-santé des employeurs* simplifient le processus des versements, augmentent les pénalités applicables aux déclarations produites en retard, précisent que les avantages imposables sont assujettis à l'ISE et clarifient l'application de l'ISE à cet égard en Ontario relativement aux employés qui se présentent au travail dans un établissement permanent (EP) dans cette province. (Voir « ISE : Mise à jour », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, septembre 2004 pour une discussion des deux premiers sujets.)

En ce qui a trait aux avantages imposables, les modifications reflètent la position du ministère des Finances de l'Ontario dans le *Bulletin d'information 2-96* (janvier 2004) et assurent généralement que les montants considérés à titre de revenu d'emploi en vertu des articles 5 à 7 de la *Loi de l'impôt sur le revenu fédérale* sont assujettis à l'ISE. Ces montants comprennent les avantages liés à l'utilisation d'une automobile, les avantages au titre des intérêts sur les prêts à faible taux consentis aux employés, les primes de polices d'assurance-vie collective des employés, les avantages liés aux options d'achat d'actions et les cotisations patronales aux régimes de participation aux bénéficiaires des employés, fiducies d'employés ou régimes enregistrés d'épargne retraite.

La modification précisant que l'ISE s'applique aux employés qui se présentent au travail dans un EP en Ontario a été apportée en réponse au jugement de la Cour supérieure de justice de l'Ontario (CSJO) daté du 27 avril 2004 dans l'arrêt *Toronto Blue Jays* (dossier n° 03-CV-248830CM3), qui exclut de l'assiette de l'ISE les salaires versés à des employés qui travaillent à l'extérieur de l'Ontario lors de parties jouées par des équipes sportives ontariennes. La Cour d'appel de l'Ontario (CAO) a récemment infirmé ce jugement (décision rendue le 15 février 2005, dossier n° C41861). Les contribuables

exploitaient trois équipes de sport professionnel : les Blue Jays, les Maple Leafs et les Raptors. Les sièges sociaux des contribuables étaient situés en Ontario et leurs employés étaient payés en Ontario, sauf pour les employés des Toronto Blue Jays établis en Floride. Les équipes jouaient environ la moitié de leurs parties à l'extérieur de l'Ontario, où elles disposaient d'un espace désigné, incluant un vestiaire, la salle des entraîneurs et une salle d'exercice. Selon le témoin des contribuables, les droits des équipes à un espace désigné étaient semblables à ceux d'un particulier en possession d'une chambre d'hôtel. Selon la CSJO, les espaces désignés pour des parties à l'extérieur constituaient des lieux fixes d'affaires et, partant, des EP, mais les bâtons de baseball, balles, bâtons de hockey, rondelles, uniformes, matériel d'entraînement et médical utilisés par les équipes dans des emplacements à l'extérieur de l'Ontario ne représentaient pas d'importantes pièces de matériel et d'équipement qui faisaient de ces emplacements des EP. Le tribunal avait cité un jugement de la Cour suprême du Canada selon laquelle « important » signifiait important en taille et non en nombre. La CAO a infirmé le jugement de la CSJO sur le premier argument : les endroits où les parties à l'extérieur étaient jouées ne constituaient pas des EP des contribuables. Les contribuables n'avaient aucun élément de propriété, gestion ou pouvoir dans les espaces désignés aux endroits où les parties à l'extérieur étaient jouées et leur lien avec ces endroits et le contrôle exercé sur ceux-ci étaient insuffisants pour qu'ils soient considérés comme des lieux fixes d'affaires. La CAO est d'accord avec la conclusion de la CSJO selon laquelle les contribuables n'utilisaient pas d'importantes pièces de matériel et d'équipement.

Les modifications, rétroactives au 1<sup>er</sup> janvier 1990, précisent que si un employé se présente au travail chez un employeur en Ontario et dans un EP à l'extérieur de l'Ontario au cours de l'année, sa rémunération est assujettie en totalité à l'ISE. La portée de ces modifications pourrait donc aller au-delà du scénario visé dans l'arrêt *Toronto Blue Jays*. Une exception s'applique pour les employés qui travaillent dans un EP à l'extérieur de l'Ontario pendant la totalité ou presque de l'année.

Le jugement de la CAO est un soulagement pour les équipes étrangères qui jouent dans des stades en Ontario et qui seraient autrement assujetties à l'ISE. Comme la définition d'EP aux fins de l'ISE est parallèle à la définition contenue dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le jugement pourrait également avoir des conséquences aux fins de l'impôt sur le revenu. (Aux fins des traités fiscaux, la définition d'EP peut être différente.)

*Louis J. Provenzano et Christine Damianidis*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

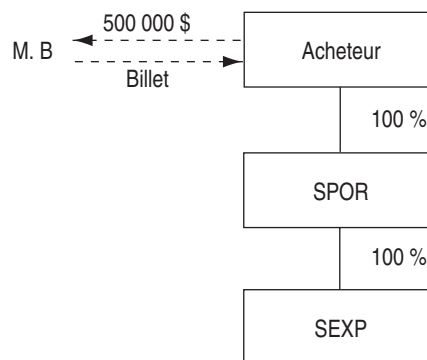
## LIEN DE DÉPENDANCE ET ARTICLE 84.1

Dans *Brouillette* (2005 CCI 203), jugement disponible en français seulement, la CCI a récemment conclu que les

articles 84.1 (dividende réputé et non produit de disposition) et 245 (DGAE) ne s'appliquaient pas à ce qui semble être une vente, manifestement entre parties sans lien de dépendance, des actions d'une entreprise.

M. B et M. R détenaient chacun la moitié d'une SEXP, qui exploitait une concession d'automobiles. M. R voulait se retirer de l'entreprise et vendre sa participation. Pour faire l'acquisition de cette participation, M. B et Acheteur, détenue par deux particuliers non liés à M. B (les acheteurs), avaient constitué une SPOR dont les actionnaires étaient M. B (51 %) et Acheteur (49 %). En juin 1995, la SPOR avait utilisé le produit d'un prêt consenti par la SEXP et le produit en argent tiré de la souscription d'actions de Acheteur pour acheter la participation de M. R dans la SEXP au prix de 500 000 \$. Puis, comme prévu, M. B avait transféré ses actions ordinaires de la SEXP contre 500 000 actions privilégiées non votantes et non participantes de la SPOR ayant un capital versé minime. La SPOR était alors le seul actionnaire de la SEXP.

En octobre 1995, M. B avait vendu ses 500 000 actions privilégiées de la SPOR à Acheteur contre un billet à demande (sans intérêt) de 500 000 \$ remboursable par des versements annuels minimums de 50 000 \$ (si la situation de trésorerie de la SEXP le permettait). Le solde était payable le 1<sup>er</sup> octobre 2000. Dans une convention unanime des actionnaires signée en novembre 1995, les actionnaires de la SPOR (M. B et Acheteur) s'étaient entendus pour que Acheteur ne reçoive aucun dividende de la SPOR tant que le billet ne serait pas acquitté et pour que tous les montants reçus de la SPOR servent au remboursement du billet. En juin 1997, Acheteur avait exercé un droit de remboursement anticipé et avait versé 300 000 \$ à M. B en règlement final du billet.



Pour l'ARC, M. B avait un lien de dépendance avec Acheteur; l'article 84.1 s'appliquait et le produit de la vente des actions reçu par M. B avait donné lieu à un dividende réputé immédiat, et non à un produit de disposition entraînant la réalisation d'un gain en capital L'ARC prétendait aussi que la DGAE s'appliquait à l'opération. Selon elle, M. B et Acheteur agissaient de concert dans cette affaire parce qu'une seule et même entité était responsable de négocier les opérations et que les parties étaient

économiquement dépendantes et agissaient sans intérêt distinct. La convention unanime des actionnaires de la SPOR de novembre 1995 donnait à M. B le plein contrôle des revenus de Acheteur provenant de la SPOR et le contrôle indirect de l'utilisation de tout surplus généré par la SEXP. L'ARC prétendait également que la vente par M. B de ses 500 000 actions privilégiées à Acheteur n'avait aucune légitimité commerciale et que le billet avait simplement pour objet de créer une situation « d'artificialité ». Selon l'ARC, M. B avait exercé un contrôle de fait sur la totalité de l'opération. L'ARC prétendait aussi que la DGAE s'appliquait parce qu'il y avait eu des opérations d'évitement qui n'avaient pas un objectif d'affaires véritable.

Pour sa part, M. B faisait valoir que lui-même et les acheteurs avaient des intérêts économiques différents et que l'opération avait été conclue uniquement aux fins de l'achat et de la vente de sa participation restante dans la SEXP. M. B n'était pas un actionnaire de Acheteur dont il n'avait ni le contrôle de droit ni le contrôle de fait. L'opération avait été structurée pour minimiser l'impôt, ce qui ne signifiait pas que les parties avaient agi de concert.

La CCI a conclu que l'article 84.1 ne s'appliquait pas : M. B et Acheteur n'avaient pas entre eux un lien de dépendance parce que leurs intérêts étaient distincts. Les acheteurs étaient intéressés à faire l'acquisition d'une nouvelle entreprise sans la présence des anciens actionnaires, un scénario entendu depuis le début. Un actionnaire (M. R) se retirait immédiatement; selon les conditions du billet, M. B devait quitter dans les cinq ans. Or, dans les faits, il était parti après deux ans. L'utilisation par les parties du même cabinet comptable pour obtenir des conseils de planification fiscale ne signifiait pas qu'ils agissaient de concert : ce sont les clients, et non les conseillers, qui avaient pris les décisions finales et qui avaient clairement agi en ayant leur propre intérêt à l'esprit. M. B ne contrôlait pas Acheteur non plus : l'obligation pour Acheteur de payer le prix d'achat des actionnaires avant de recevoir des dividendes sur les profits de la SEXP visait à protéger le vendeur et non à assurer que le contrôle de Acheteur passerait à M. B.

Ces conclusions empêchaient l'application de la DGAE : « À partir du moment où la preuve révèle que les parties traitaient à distance, à mon avis c'est la fin du débat judiciaire. Décider que l'article 245 de la *Loi* s'applique serait légiférer. [L'ARC] m'a dit que la *Loi* voulait éviter le dépouillement des surplus corporatifs. Il aurait alors fallu m'indiquer quel article pouvait s'appliquer à part l'article 84.1 de la *Loi* ». Même s'il était possible d'appliquer l'article 245, la CCI a indiqué que les opérations avaient essentiellement un objectif d'affaires ou commercial. Les conseillers financiers avaient aidé les parties à conclure des opérations de la façon la plus fiscalement efficiente. Comme les parties agissaient avec des intérêts commerciaux séparés et distincts, la DGAE était inapplicable en vertu du paragraphe 245(3).

*Paul Hickey*  
KPMG LLP, Toronto

## LES DROITS DE DÉSIGNATION : TOUJOURS UN DON

Une récente décision anticipée (2005-0110701R3) précise qu'un programme de donation par une société privée appartenant à un particulier ou par une fondation privée (les donateurs) en faveur d'une université et qui est soumis à certaines conditions, dont des droits de désignation en faveur du particulier, constitue un don de bienfaisance aux fins de l'impôt sur le revenu.

Dans la décision anticipée, un particulier résidant au Canada (M. T) est actionnaire majoritaire d'une SCAN privée. M. T souhaite conclure une entente avec SCAN, une fondation privée, et une université en vertu de laquelle SCAN et/ou M. T effectuera une série de dons à l'université. Le programme de donation a pour but de permettre à l'université de créer et de financer des bourses pour les étudiants qui entrent ou sont inscrits dans une faculté particulière; M. T souhaite que la faculté soit renommée à son nom et à celui d'un autre particulier. Dans le cas peu probable où l'université ne respecterait pas son volet de l'entente, elle devrait rembourser le don, majoré des intérêts, à la fondation qui verserait le montant du don de bienfaisance à des donataires admissibles dans l'année ou l'année suivante. Autrement, le don est irrévocable pour M. T, SCAN et toute personne liée. M. T, SCAN et la fondation conviennent de ne pas participer activement aux activités quotidiennes de l'université ou de la faculté et de ne pas y être employés. Le but du don est de soutenir et d'encourager la faculté bénéficiaire.

M. T a demandé à l'ARC de confirmer si la donation constituait un don aux fins de l'impôt, si le paragraphe 15(1) s'appliquait pour l'obliger à inclure le montant de la donation de SCAN dans son revenu à titre d'avantage à un actionnaire, et finalement si le montant de l'avantage associé aux droits de désignation était nul aux fins du paragraphe 248(31) proposé. De manière générale, un don est une cession volontaire, à un donataire, d'un bien appartenant au donateur, pour laquelle le donateur ne reçoit aucun avantage en retour. Le paragraphe 248(30) proposé précise que le montant admissible d'un don est le montant de l'excédent de la JVM du bien sur le montant de l'avantage résultant du don. Cet avantage est décrit dans le paragraphe 248(31) proposé comme correspondant, normalement, à la valeur totale de tous les biens, services, rémunérations ou autres avantages auxquels le donateur a droit à titre de contrepartie partielle ou en reconnaissance du don. L'avantage peut être conditionnel ou à recevoir, soit pour le donateur soit pour une personne liée, et il n'est pas nécessaire qu'il soit reçu de l'organisme de bienfaisance.

Pour l'ARC, le paragraphe 15(1) ne s'appliquait pas de façon à entraîner l'inclusion de la donation de la société dans le revenu de M. T. Dans une décision antérieure, la division des évaluations de l'ARC avait précisé que si aucune perspective d'avantage économique n'est associée aux droits de désignation – désignation de la faculté, de

bourses d'études ou de chaires au nom de l'actionnaire dans ce cas – aucune valeur n'y sera attribuée. En l'absence de telle perspective, le montant de l'avantage en vertu du paragraphe 248(31) proposé est nul. Cette position est compatible avec les décisions antérieures selon lesquelles les conditions rattachées à un don ne suffisent pas à elles seules pour en nier l'existence.

Wayne Tunney  
KPMG s.r.l., Montréal

## LES ES ET LA CONVENTION MODÈLE DE L'OCDE

Les mises à jour de 2003 et 2005 apportées à l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE constituent une révision des commentaires relatifs aux ES qui portent sur les installations fixes d'affaires et les agents, et ajoutent de nouvelles lignes directrices sur le commerce électronique. Le seuil pour établir l'existence d'un ES a été abaissé de sorte que des bénéficiaires d'entreprise auparavant protégés par une convention fiscale risquent dorénavant d'être imposés. L'ARC se conforme généralement aux commentaires de l'OCDE sauf si le Canada a expressément exprimé une réserve à l'effet contraire, une approche généralement reconnue par les tribunaux canadiens.

■ Dans *Dudney* (2000 DTC 6169 (CAF)), un entrepreneur indépendant résidant aux États-Unis a réussi à faire valoir qu'il n'avait pas d'installation fixe d'affaires au Canada, même s'il avait été présent au pays pendant 300 jours en 1994 alors qu'il y avait travaillé pour un client. Il ne possédait pas de bureau « exclusif », n'avait aucun contrôle des lieux où il travaillait, ne pouvait exercer aucune autre activité sur les lieux et avait un usage restreint du téléphone ainsi qu'un accès limité à l'immeuble. La cour avait conclu que *Dudney* n'exploitait pas « son » entreprise dans les locaux de son client. L'ARC applique *Dudney* si le contribuable n'a pas un contrôle physique suffisant des lieux pour y exploiter son entreprise. Il semble que le commentaire modifié de l'OCDE entraîne une conclusion différente : il peut y avoir une installation d'affaires même si l'occupant n'a aucun droit formel d'utiliser les locaux. P. ex., la présence d'un peintre en bâtiments dans l'immeuble à bureaux de son principal client, trois jours par semaine pendant plus de deux ans, où il exerce les fonctions les plus importantes de son activité d'entreprise (à savoir la peinture) permet de conclure à l'existence d'un ES. Des notes explicatives révisées préciseront la position de l'ARC sur *Dudney*.

■ Une entreprise en existence pendant moins de six mois est présumée ne pas avoir le degré de permanence nécessaire pour constituer un ES. Une interruption temporaire des activités ne met pas fin à un ES. Cependant, une installation d'affaires qui existe depuis peu de temps peut constituer un ES si, à cause de leur nature, ses activités ne peuvent être exercées que sur une brève période.

■ Si un consultant fournit des services à plusieurs bureaux de la même société en vertu d'un contrat unique, chaque emplacement sera considéré séparément pour déterminer s'il a la cohérence géographique nécessaire pour constituer une installation d'affaires unique. Des emplacements liés peuvent être considérés comme une installation fixe d'affaires. La location de biens corporels ou incorporels à un tiers par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires tenue par une entreprise en fait généralement un ES; le maintien d'une installation fixe d'affaires, la prestation d'autres services, ou la supervision du matériel ont une importance cruciale.

■ Un agent dépendant (particulier ou société, employé ou non) qui a le pouvoir de conclure des contrats peut constituer un ES. La dépendance repose sur la question de savoir si la personne est soumise à des instructions détaillées ou à un contrôle général, et si elle assume le risque de l'entrepreneur. L'agent n'a pas à être un résident de l'État où il agit pour le compte de l'entreprise ou à y avoir une installation d'affaires. Les contrats qui engagent l'entreprise n'ont pas à être conclus au nom de celle-ci. L'absence de participation de l'entreprise aux opérations peut signifier qu'elle a délégué l'autorisation nécessaire à l'agent. P. ex., un agent n'est pas un ES s'il ne fait que solliciter et recevoir les commandes (sans les finaliser) qui sont envoyées à un entrepôt d'où les produits sont livrés et qui sont habituellement approuvées par le bureau étranger. Parmi les facteurs qui permettent de conclure au statut d'ES d'un agent, mentionnons l'absence d'un contrôle important, la liberté d'exécuter des opérations pour le compte de l'entreprise, la fourniture d'informations à l'entreprise pour assurer le bon fonctionnement de l'accord et non pour obtenir une approbation, la présence de plus d'une entreprise, la prise en charge de risque et la perception d'une rémunération par l'utilisation de ses compétences et connaissances et l'exécution d'activités dans le cours normal de ses activités plutôt que des activités qui relèvent économiquement de la sphère de l'entreprise.

Le pouvoir de conclure des contrats doit couvrir les contrats qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de l'entreprise et il doit être habituellement exercé. L'étendue et la fréquence de cette activité de conclusion de contrats dépendent de la nature de ceux-ci et de l'activité de l'entreprise. Le pouvoir d'embaucher des employés ou de conclure des contrats pour les activités internes ne pose pas problème. Une personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat qui engage l'entreprise peut exercer ce pouvoir même si le contrat est signé par une autre personne dans l'État où se trouve l'entreprise ou si la première personne ne dispose pas officiellement d'un pouvoir de représentation. La simple présence ou participation à des négociations avec un client n'est pas suffisante pour conclure à l'exercice du pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise, mais la participation aux négociations peut être pertinente pour



déterminer les fonctions exactes exercées par la personne pour le compte de l'entreprise.

■ Une société mère peut avoir un ES dans un État si sa filiale possède un local qui est une installation fixe d'affaires où la société mère exploite son entreprise. Si la filiale exerce habituellement dans cet État un pouvoir de conclure des contrats au nom de la société mère, il peut y avoir un ES sauf si les activités sont limitées à des activités exclues ou si la filiale est un agent indépendant. Les mêmes principes s'appliquent à toute société qui fait partie d'un groupe multinational. (Même si une filiale n'est pas automatiquement un ES, il peut être souhaitable de muter l'employé à la filiale et ce, même temporairement.) Si un employé d'une société (la société mère, p. ex.) est autorisé à utiliser un bureau qui se trouve au siège social d'une autre société (une filiale nouvellement acquise, p. ex.) pour assurer que la filiale se conforme à ses obligations contractuelles envers la société mère, le bureau peut constituer un ES de l'employeur s'il est à la disposition de l'employé pendant une période de temps suffisante pour constituer une « installation fixe d'affaires » et que les activités qui y sont exercées vont au-delà de celles qui sont énumérées à l'article V(6).

■ L'exercice des activités d'un membre d'un groupe dans les propres locaux de ce membre et avec son personnel peut conférer un avantage économique à l'entreprise d'une autre société membre du groupe, mais cela ne signifie pas que l'autre société exploite son entreprise par l'intermédiaire d'un ES à cet endroit. Une société qui achète des pièces fabriquées ou des services fournis par une autre société dans un autre État n'y a pas de ce fait un ES, même si elle peut en bénéficier.

■ Les critères servant à déterminer si l'utilisation de matériel informatique dans un pays constitue un ES se trouvent dans le commentaire. Un site Web, qui n'est pas un bien corporel, ne constitue pas une installation d'affaires. Un serveur peut constituer une installation fixe d'affaires s'il est à la disposition de l'entreprise (qui le loue ou en est propriétaire, p. ex.).

Pour constituer un ES, l'équipement informatique doit être fixe; un serveur doit être situé à un certain endroit pendant une période de temps suffisante pour être fixe. L'entreprise doit exercer son activité au moins en partie par l'intermédiaire de cet équipement, et il peut y avoir un ES même sans la présence de personnel pour exploiter l'équipement. Les activités préparatoires ou accessoires comme celles d'assurer un lien de communication, de faire la publicité de produits et de services, de relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficacité, de collecter des données pour l'entreprise, ou de fournir des informations n'entraînent pas la création d'un ES. Il y a un ES si les fonctions essentielles de l'entreprise sont exercées par l'intermédiaire de l'équipement informatique. Un fournisseur de services Internet (FSI) qui héberge des sites Web d'autres entreprises sur ses propres serveurs n'est généralement pas l'ES des autres entreprises qui font du commerce

électronique par l'intermédiaire des sites Web exploités sur les serveurs possédés et gérés par le FSI.

■ Pour attribuer des profits à un ES, celui-ci doit être considéré comme une entreprise autonome et distincte et ses fonctions, ses risques et ses actifs doivent être examinés. Les lignes directrices sur les prix de transfert sont alors appliquées. L'ES est théoriquement financé par les capitaux suffisants pour soutenir ses fonctions, et on tient compte d'un rendement de pleine concurrence approprié.

*Jack Bernstein*

Aird & Berlis LLP, Toronto

## ALINÉA 55(3)A) : SOCIÉTÉS PUBLIQUES

Dans divers types de réorganisations de société, il est fréquent que des sociétés publiques transfèrent des actifs à d'autres sociétés du groupe auquel elles appartiennent. Il est habituellement facile de réaliser un transfert d'actifs en aval de la chaîne de sociétés, en franchise d'impôt, mais si des considérations commerciales et/ou fiscales empêchent une fusion ou une liquidation, un transfert en amont (vers le haut) peut se révéler plus difficile. Pour une société publique, un transfert qui réunit les conditions de l'alinéa 55(3)a) peut être la seule solution efficace sur le plan fiscal. Malheureusement, l'ARC a récemment pris une position qui rend difficile, voire impossible, pour une société publique de s'appuyer sur cette disposition de la loi pour faire l'acquisition des actifs d'une filiale.

Pour transférer des actifs d'une filiale (F) à une société mère publique (M) selon l'exception prévue à l'alinéa 55(3)a), M doit d'abord constituer une nouvelle filiale à 100 % (N) et lui transférer des actions de F d'une valeur égale à celle des actifs de F devant être distribués. F transfère ensuite les actifs à N en échange d'actions de N. Les participations croisées sont alors éliminées : N et F rachètent leurs actions respectives en échange de billets et l'alinéa 55(3)a) s'applique aux dividendes réputés. M acquiert directement les actifs transférés lorsque N fusionne avec M, ou est liquidée et absorbée par M.

Les règles de prolongation des alinéas 55(3.01)b) et c) qui s'appliquent aux fins de l'alinéa 55(3)a) prévoient généralement qu'une société formée lors d'une fusion, ou la société mère résultant d'une liquidation, est réputée être identique aux sociétés préexistantes ou à la filiale, et en être un prolongement. M semble être le prolongement de N aux fins de l'alinéa 55(3)a), et les actionnaires de M (probablement des « personnes non liées ») semblent avoir augmenté de façon « sensible » leur participation directe dans N. L'ARC est d'avis qu'il faut comparer les pourcentages de participation dans une société immédiatement avant et après l'opération en cause pour déterminer s'il y a eu augmentation sensible. La participation directe initiale de 0 % des actionnaires de M

dans N est portée à 100 % – une augmentation qui contrevient aux règles des sous-alinéas 55(3)a(ii) et (v) et qui, en conséquence, rend inadmissible l'opération en vertu de l'alinéa 55(3)a).

De toute évidence, il s'agit d'un résultat anormal et sans doute non voulu; plusieurs décisions anticipées antérieures avaient confirmé que l'alinéa 55(3)a s'appliquait à ces opérations. (Voir, p. ex., les documents nos 2000-0015783 et 2000-0049543.) Toutefois, nous avons appris, lors de discussions récentes avec des fonctionnaires de l'ARC, que ces décisions avaient été rendues aux termes d'une politique antérieure voulant que les opérations de cette nature soient approuvées au cas par cas; dans le cadre d'une demande de décision anticipée récente, l'ARC a affirmé qu'elle n'ignorerait plus le langage « clair » des alinéas 55(3.01)b) et c) dans l'application de l'alinéa 55(3)a) aux sociétés publiques ou à actionariat étendu. De l'avis de l'ARC, ce changement se veut une réaction aux opérations dans lesquelles on abusait des pratiques administratives antérieures; l'ARC reconnaît par contre que les opérations, telles que celle décrite ci-dessus, ne représentent pas un usage abusif des dispositions de la loi et qu'elles devraient être autorisées, mais elle ne peut les permettre pour le moment. En conséquence, une société publique (ou toute société ayant des actionnaires « non liés ») risque de ne pas pouvoir s'appuyer sur l'exception de l'alinéa 55(3)a) pour ce genre d'opération. Si l'ARC ne s'en remet pas à sa pratique administrative antérieure sur ce point, une modification du paragraphe 55(3.01) pourrait s'avérer nécessaire.

*Nik Diksic*

Ernst & Young LLP, Ottawa

*Steve Landau*

Ernst & Young LLP, Toronto

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### Traité

Un nouveau traité avec l'Irlande, signé le 8 octobre 2003 et entré en vigueur le 12 avril 2005, remplace le traité de 1966. Il s'applique aux retenues d'impôt sur les montants payés après 2005, et en ce qui concernent les autres impôts, aux années d'imposition commençant après cette date.

### Vénézuela

Des enquêtes détermineront si des sociétés pétrolières évitent l'impôt : seules 10 % de ces sociétés ont récemment payé de l'impôt et un grand nombre d'entre elles pourraient faire l'objet de nouvelles cotisations de façon rétroactive. Plusieurs années d'allègements fiscaux en vertu de contrats de licence conclus avec le

gouvernement ont donné lieu à de nombreuses déductions de pertes qui éliminaient l'impôt.

### Corée du Sud

Le *National Tax Service* (NTS) a entrepris une enquête sur les fonds étrangers menant possiblement à l'évasion fiscale dans un contexte de resserrement de la réglementation sur les propriétaires et investisseurs étrangers. Le NTS a précisé que les enquêtes amélioreront la transparence. De nouveaux règlements obligent les investisseurs étrangers qui font l'acquisition de plus de 5 % d'une société coréenne à divulguer complètement (1 la provenance du capital investi; 2 la présence d'une intention d'influer sur la direction; et 3 leur statut légal, leur structure de gestion et l'identité de leurs principaux bailleurs de fonds.

### Russie

Un projet de loi bonifie le régime des douanes et des impôts spéciaux dans la zone économique spéciale (ZEP) de Kaliningrad en portant la durée de son existence à 25 ans et en exemptant les placements de l'impôt sur le revenu des sociétés pour les 6 premières années et en les réduisant de 50 % pour les 6 années qui suivent. Un placement minimum de 150 000 000 RBL doit être effectué dans la ZEP sur 3 ans. Les importations effectuées dans une SEZ sont exemptées de droits de douanes; les exportations sont assujetties à toutes les taxes et à tous les droits.

### États-Unis

À la suite d'audiences publiques, l'IRS a précisé qu'elle prendra en considération les commentaires reçus relativement aux arrangements de prix de transfert et que des modifications seraient annoncées prochainement.

*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](mailto:mgaughan@ctf.ca).

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