

PROCÉDURE D'ACCORD AMIABLE ARC-IRS

Le 3 juin 2005, les autorités compétentes des É.-U. et du Canada ont signé un protocole d'entente pour établir des principes et des lignes directrices en vue d'améliorer l'efficacité et l'efficience de la procédure d'accord amiable (PAA), conformément à ce qui est prévu dans le traité Canada/É.-U. La signature de ce protocole d'entente représente un changement positif qui devrait améliorer la PAA et accroître la confiance des contribuables dans son efficacité.

La PAA est un mécanisme de résolution de différends utilisé dans les cas de double imposition ou d'imposition non conforme au traité. En règle générale, le contribuable dépose une demande de PAA auprès des administrations fiscales du Canada et des États-Unis dans laquelle il leur demande de résoudre le différend sans tarder. Comme les vérificateurs de l'ARC et de l'IRS sont devenus plus exigeants et plus agressifs ces dernières années, le nombre de cas qui demandent résolution dans le cadre de la PAA a fortement augmenté, les problèmes sont devenus plus complexes et les autorités compétentes se sont souvent engagées dans des négociations prolongées ou infructueuses. Par conséquent, l'ARC et l'IRS ont poursuivi d'intenses négociations pour améliorer la PAA. Le protocole d'entente du 3 juin 2005 en est le résultat.

Le protocole d'entente prévoit que les autorités compétentes souscrivent au principe selon lequel la résolution devrait être possible dans tous les cas de double imposition et d'imposition non conforme au traité, et qu'elles s'engagent à se conformer à certains principes et lignes directrices pour tenter de résoudre un cas particulier :

1) *Positions de principe raisonnables et cohérentes.*

Les positions prises dans chaque cas par les autorités

compétentes devraient être documentées de façon adéquate, être fondées et être conformes aux principes de la cohérence et de la réciprocité.

2) *Entente sur les faits.* Les autorités compétentes reconnaissent l'importance de s'entendre sur les faits quand elles négocient des cas soumis à la PAA : elles accepteront une opération telle qu'elle a été structurée par le contribuable et n'envisageront de l'ignorer ou de la restructurer que dans des circonstances exceptionnelles. Si les autorités compétentes ne peuvent s'entendre sur les faits et les circonstances sous-jacents d'un cas particulier soumis à la PAA dans les six mois suivant le début des négociations, elles confieront le dossier à un comité mixte composé de représentants des administrations fiscales choisis par le sous-commissaire de la Direction générale des appels de l'ARC et le responsable des appels de l'IRS. Les faits convenus lient les autorités compétentes.

3) *Moyen de résoudre les différends.* Tant l'ARC que l'IRS reconnaissent que des différences de fond sur certaines questions peuvent compliquer les négociations, même si elles s'entendent sur les faits et les circonstances sous-jacents. Si une demande de PAA n'est pas réglée dans les deux ans de la date de son acceptation, le directeur général de la Direction de l'impôt international (ARC) et le directeur international, LMSB (IRS) conviennent de se rencontrer (ou, le cas échéant, que leurs subordonnés se rencontrent) pour régler le cas.

Pour régler les questions de fond, les autorités compétentes s'entendent également pour suivre les « Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » de l'OCDE. Cependant, les autorités compétentes ont identifié un certain nombre de questions qui ont résulté, ou pourraient résulter, dans l'impossibilité de résoudre les cas de double imposition ou d'imposition non conforme au traité, notamment :

- 1) la détermination d'une contrepartie de pleine concurrence pour les activités de fabrication en consignment;
- 2) la question de savoir si une entreprise est intégrée au point où une méthode de partage des bénéfices est appropriée et, dans ce cas, quelle est la valeur relative des contributions faites par des parties liées en vue de la réalisation du bénéfice;
- 3) la présence d'actifs incorporels extraordinaires et leur valeur de pleine concurrence;
- 4) l'existence d'un ES et le bénéfice qui lui est attribuable;
- 5) la question de savoir si une opération est adéquatement qualifiée comme service ou licence d'un bien incorporel;
- 6) le montant de l'indemnisation, le cas échéant, en cas de fermeture ou de réinstallation d'une entreprise et la répartition des frais de fermeture correspondants; et
- 7) l'allègement approprié en cas de conflit entre les lois du pays d'origine et celles du pays de résidence. Les autorités compétentes ont fait part de leur volonté d'en arriver à une entente sur les lignes directrices nécessaires pour résoudre de tels

Dans ce numéro

Procédure d'accord amiable ARC-IRS	1
Sociétés de personnes US et retenues	2
IC sur les retenues de l'article 105 du Règlement	3
Budgets provinciaux de 2005	3
Changement de fiduciaire et de contrôle	4
Séjour habituel et traités fiscaux	5
Les « ULC » de l'Alberta	6
« ULC » : Alberta ou Nouvelle-Écosse ?	7
« Exploitation d'une entreprise » et sociétés de crédit-bail non-résidentes	8
Les petites entreprises de logiciens	9
La R&D au Canada – Mieux ailleurs ?	9
APP pour les petites entreprises	10
Actualités fiscales étrangères	11

différents et ceux qui portent sur d'autres questions qui ont retardé les négociations. Tant l'ARC que l'IRS reconnaissent qu'elles pourraient avoir à faire appel à des ressources additionnelles pour les aider à élaborer ces lignes directrices.

Albert Baker

Deloitte & Touche s.r.l., Montréal

Sandra Goldberg

Deloitte & Touche LLP, Ottawa

SOCIÉTÉS DE PERSONNES US ET RETENUES

Le 13 mai 2005, l'IRS a publié des règlements définitifs et temporaires (TD 9200, 2005-23 IRB 1158) concernant l'obligation imposée aux sociétés de personnes américaines de retenir un impôt en vertu de l'article 1446 du *Code* sur tout « revenu effectivement rattaché » attribuable à un associé étranger, et cela pour les années d'imposition de la société commençant après le 18 mai 2005 (ou après le 31 décembre 2004 si la société en fait le choix). Les nouveaux règlements, qui finalisent les règlements proposés du 3 septembre 2003, visent à simplifier le processus de retenue.

Généralement, un étranger qui exerce une activité commerciale ou exploite une entreprise aux États-Unis est assujéti à l'impôt américain sur tout revenu effectivement rattaché à l'activité ou l'entreprise. Une société de personnes américaine qui a un revenu imposable effectivement rattaché (RIER) qui peut être attribué à un associé étranger en vertu de l'article 704 (au titre de la part du bénéfice de la société qui revient à l'associé) doit payer un impôt de retenue au taux d'imposition le plus élevé s'appliquant à un tel associé étranger, soit 35 % à la fois pour les sociétés par actions et les particuliers. L'impôt payé par la société de personnes pour le compte de l'associé peut généralement être porté en diminution des impôts à payer de ce dernier.

Les nouveaux règlements précisent : 1) la détermination du statut national ou étranger des associés, 2) les structures à sociétés de personnes multiples, 3) le calcul de la retenue d'impôt et 4) l'imposition d'intérêts, de pénalités et d'impôts supplémentaires en cas de défaut du mandataire responsable de la retenue.

Une société de personnes ne doit effectuer de retenue que sur la part du RIER revenant à un associé étranger, ce qui l'oblige à déterminer si l'associé est américain ou étranger. Avant l'adoption des nouveaux règlements, le processus d'attestation du statut d'étranger de l'associé était incompatible avec les règles de retenue s'appliquant aux revenus passifs des étrangers en vertu des articles 1441 et 1442. Selon les règlements définitifs, une société de personnes américaine peut accepter tout formulaire qui constitue une documentation adéquate du statut américain ou étranger aux fins de l'article 1441, y

compris les formulaires W-9, W-8BEN, W-8IMY, W-8ECI et W-8EXP, et tout formulaire de remplacement compatible avec les règlements de l'article 1441. Il y a toutefois deux différences notables : dans le cas de l'article 1446, une fiducie dite « *US grantor trust* » dont le constituant est étranger est considérée comme un associé étranger, et non un associé américain, et une simple fiducie étrangère est considérée comme une entité, et non une entité conduit. Ainsi, une « *US grantor trust* » et une simple fiducie étrangère pourront être tenues de fournir des documents différents aux fins de l'article 1446 et des articles 1441 et 1442.

Les règlements définitifs prévoient qu'une société de personnes doit passer outre l'associé qui est une société de personnes étrangère pour déterminer si celui-ci a fourni les documents appropriés, tel un formulaire W-8IMY, et des documents attestant le statut de ses associés. Si une société de personnes étrangère à un niveau supérieur d'une structure à sociétés de personnes multiples soumet un formulaire W-9 pour le compte de l'un de ses associés (américains) à une société de personnes américaine de niveau inférieur mais qu'elle ne documente pas de façon adéquate le statut de ses autres associés, la société de niveau inférieur doit regarder au-delà de la société en amont et elle ne doit pas retenir d'impôt en vertu de l'article 1446 sur la part de la participation de l'associé américain qui revient à cet associé.

Les règlements définitifs donnent aussi des lignes directrices sur le calcul de l'impôt de l'article 1446. Pour déterminer le taux d'impôt le plus élevé, les règlements permettent à une société de personnes américaine de tenir compte du type de revenu ou de gain pouvant être attribué à un associé étranger. Ainsi, une société de personnes peut appliquer un taux réduit d'imposition de 15 % au revenu effectivement rattaché qui est un gain en capital à long terme attribuable à un associé qui n'est pas une société par actions, mais seulement si l'associé a documenté adéquatement son statut auprès de la société de personnes.

Les règlements temporaires permettent en outre à une société de personnes américaine de tenir compte des déductions et des pertes d'un associé étranger dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles réduisent l'impôt sur le revenu américain que l'associé devra payer sur la part qui lui revient de tout revenu d'entreprise ou gain américain de la société de personnes dans l'année d'imposition. Les nouveaux règlements temporaires permettent à certains associés étrangers d'attester qu'ils ont des déductions et des pertes pouvant réduire leur impôt à payer sur la part qui leur revient du revenu effectivement rattaché de la société de personnes. Cependant, si l'attestation de l'associé devait se révéler inexacte, la société de personnes pourrait être tenue responsable de l'impôt.

Les règlements définitifs précisent, aux fins des articles 6655, 6601 et 6651, les règles relatives à l'imposition

d'un impôt supplémentaire, d'intérêts et de pénalités en cas de paiement insuffisant par une société de personnes d'un acompte provisionnel en vertu de l'article 1446. Une société de personnes est maintenant responsable de tout impôt et de tous les intérêts et pénalités qui lui sont imposés en raison de son défaut de verser des acomptes même si elle est réputée avoir payé la totalité de l'impôt de l'article 1446 dû à la fin de son année d'imposition relativement à un associé étranger qui a payé la totalité de son impôt sur le revenu américain.

Les nouveaux règlements contiennent des lignes directrices qui seront fort utiles à de nombreux Canadiens qui ont des participations dans des sociétés de personnes et des sociétés à responsabilité limitée américaines. Les associés canadiens qui sont des particuliers peuvent désormais bénéficier du taux réduit d'imposition des gains en capital (15 %) lors du calcul de l'impôt de l'article 1446. De plus, ils obtiennent un allègement au titre d'une retenue excédentaire puisqu'ils pourront tenir compte de certaines déductions et des pertes réalisées à l'extérieur de la société de personnes afin de réduire la retenue exigée.

Marla Waiss

Hodgson Russ LLP, Buffalo

IC SUR LES RETENUES DE L'ARTICLE 105 DU RÈGLEMENT

Le 23 février 2005, l'ARC a rendu publique l'IC 75-6R2, « Retenue d'impôt obligatoire sur les montants versés à des personnes non-résidentes pour services rendus au Canada ». Lors d'un séminaire d'un groupe consultatif réunissant des professionnels et des représentants de l'ARC tenu à Toronto le 15 juin 2005, l'ARC a fait un suivi en présentant un document comprenant 20 questions et réponses dans lesquelles elle fait part de son point de vue sur l'application des retenues d'impôt et sur le processus que les contribuables devraient suivre pour demander une renonciation.

Le document donne des indications et fournit des exemples détaillés sur la façon dont la retenue d'impôt de l'article 105 du Règlement s'applique dans diverses situations, et aborde des sujets comme la retenue d'impôt sur les services groupés (« *bundled services* »), la question de savoir si les services sont fournis au Canada, la répartition des services fournis au Canada et à l'étranger, le traitement des jetons de présence, les sous-traitants et les renonciations aux retenues des articles 102 et 105 du Règlement.

Les questions 17 à 20 portent sur les problèmes d'établissement stable (ES), incluant les facteurs que l'ARC prend en considération pour déterminer si un fournisseur de services non-résident a un ES au Canada. Selon l'ARC, un ES s'entend d'une « installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité » et trois critères doivent être

respectés à cette fin, à savoir : 1) l'existence d'une installation d'affaires, 2) l'installation d'affaires doit être fixe, et 3) l'entreprise du non-résident doit être exploitée en totalité ou en partie par l'intermédiaire de l'installation fixe d'affaires. L'ARC a ajouté qu'elle fait référence aux commentaires de l'OCDE pour déterminer l'existence d'un ES au Canada. En réponse à une question au sujet de l'incidence des questions d'ES sur les commentaires récemment révisés de la convention modèle de l'OCDE, l'ARC a indiqué qu'elle fera part de ses commentaires une fois qu'elle aura examiné à fond les commentaires de l'OCDE.

Dans *Dudney* ([2000] 2 CTC 56), la CAF avait conclu que les locaux du client canadien d'un consultant résidant aux É.-U. ne constituaient pas une installation fixe d'affaires dont il pouvait disposer pendant qu'il y travaillait; l'article XIV du traité fiscal Canada/É.-U. aurait permis au Canada d'imposer le non-résident sur des services de profession indépendante si ce dernier avait eu une telle installation fixe d'affaires. Selon la CAF, un lieu précis ne constitue une « base fixe dont dispose de façon habituelle » une personne qui exerce une profession indépendante que si les activités de l'entreprise de cette personne y sont exercées. La CAF a tenu compte de l'utilisation effective des locaux qui, selon ce qui était allégué, constituaient la base fixe au Canada pour savoir si et en vertu de quel droit la personne a exercé ou pouvait exercer un contrôle sur les locaux et jusqu'à quel point les locaux pouvaient être identifiés objectivement à l'entreprise de la personne.

Dans le document, l'ARC a indiqué que la définition d'ES a la même signification pour un particulier et pour un fournisseur de services non-résident qui est une société. Si la situation factuelle d'un fournisseur de services non-résident qui est une société est différente de celle de *Dudney*, d'autres facteurs que ceux qui y sont énumérés pourraient être plus pertinents. L'ARC a toutefois prévu que si la situation d'un contribuable s'écarte, dans les faits, de celle de *Dudney*, le contribuable devrait s'assurer, pour ne pas avoir un ES au Canada, qu'aucun des trois critères contenus dans la définition n'est présent. L'ARC a insisté sur le fait que les contribuables ne devraient pas trop se fier à *Dudney*.

Un représentant de l'ARC a également fait état de l'incohérence des avis de cotisation relativement à la question des ES. Selon lui, l'ARC prévoit publier un document technique en septembre 2005 qui inclura une discussion sur le « contrôle physique » à cause de la confusion qui règne sur le sujet, en particulier dans le secteur des services.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

BUDGETS PROVINCIAUX DE 2005

Les ministres des Finances et les trésoriers des provinces ont dû composer avec un niveau d'incertitude inhabituel

Excédent ou déficit déclaré par les gouvernements provinciaux

	2005-6	2004-5
	millions \$	
Terre-Neuve et Labrador	-62,0	21,3
Île-du-Prince-Édouard	-10,0	-24,7
Nouvelle-Écosse	-320,5	-321,0
Nouveau-Brunswick	4,0	53,1
Québec	-267,0	-221,0
Ontario	-2 796,0	-2 993,0
Manitoba	3,0	314,0
Saskatchewan	0,1	289,8
Alberta	1 520,0	4 314,0
Colombie-Britannique	220,0	1 440,0
Yukon	29,1	27,3
Territoires du Nord-Ouest	-95,3	-51,2
Nunavut	3,7	-8,4

lors de la préparation de leurs budgets de 2005. Non seulement les prévisions économiques étaient incertaines quant à la direction qu’allaient prendre les économies régionales et la conjoncture nationale au cours de la prochaine année, mais diverses initiatives de politique fédérale devaient également être prises en compte dans les prévisions financières. La plupart des budgets étaient plutôt pessimistes au sujet des données finales de 2005-2006.

Le tableau montre que 7 des 13 gouvernements provinciaux et territoriaux ont prévu un excédent pour l’exercice 2005-2006, soit le même nombre que l’année dernière. Seulement 5 des 13 gouvernements ont prévu pour l’année à venir un meilleur résultat que le résultat préliminaire pour 2004-2005. Considérés globalement, les budgets prévoient une baisse, passant d’un excédent total de 2,8 G \$ l’année dernière à un déficit de 1,8 G \$ pour l’année à venir, compte tenu des hausses prévues de 2,4 % des recettes et de 4,8 % des dépenses. Cette variation globale peut s’expliquer toutefois par le changement d’approche adopté par l’Alberta. Craignant de fonder sa politique fiscale sur les recettes volatiles qu’elle tire de la production de pétrole et de gaz, la province fait délibérément preuve de prudence dans l’établissement de ses prévisions. L’année dernière, les recettes provenant du pétrole et du gaz avaient propulsé l’excédent de la province à 4,3 G \$; pour 2005-2006, la province prévoit un excédent budgétaire de 1,5 G \$ seulement.

Le gouvernement fédéral a bonifié ses transferts en vertu du Programme de transfert des responsabilités en matière de santé et a majoré les paiements de péréquation pour Terre-Neuve et le Labrador et la Nouvelle-Écosse. Les détails du transfert d’une partie de la taxe fédérale sur le gaz au profit des transports locaux n’avaient pas encore été annoncés lors de la présentation

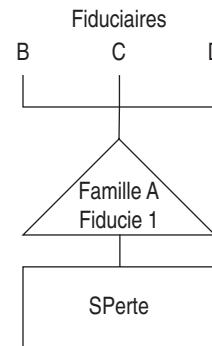
des budgets provinciaux, et les accords visant la mise en application de la stratégie en matière de services de garde des enfants n’étaient pas encore finalisés. Les budgets provinciaux ne pouvaient donc pas tenir compte de ces deux derniers programmes.

David B. Perry

L’Association canadienne d’études fiscales, Toronto

CHANGEMENT DE FIDUCIAIRE ET DE CONTRÔLE

Quand un fiduciaire d’une fiducie familiale qui détient des actions d’une société est remplacé, y a-t-il acquisition du contrôle de celle-ci ? Dans une récente interprétation technique (2004-0087761E5), l’ARC a indiqué que le changement de n’importe lequel des fiduciaires entraîne la création d’un nouveau groupe qui contrôle la société et, sous réserve des exceptions prévues à l’alinéa 256(7)a), une acquisition du contrôle de la société. Par la suite, toute perte subie par la société avant l’acquisition du contrôle est restreinte ou vient à échéance. Ce point de vue semble contraire à celui exprimé dans une précédente position administrative publiée par l’ARC.



Dans la situation 1 de l’IT, SPerte, une SPCC, a des pertes en capital et des pertes autres qu’en capital. L’unique actionnaire de SPerte est une fiducie discrétionnaire pour le bénéfice des membres de la famille A (fiducie 1), qui compte trois fiduciaires (B, C et D) non liés entre eux ni à la famille A. Les décisions de la fiducie sont prises à la majorité simple des fiduciaires. L’IT soulève les questions suivantes : 1) Si un fiduciaire démissionne et est remplacé par un autre qui n’est pas lié non plus à la famille A, y a-t-il alors acquisition du contrôle de SPerte ? 2) Si deux fiduciaires démissionnent et sont remplacés par d’autres qui ne sont pas liés à la famille A, y a-t-il alors acquisition du contrôle de SPerte ? 3) Si le fiduciaire B est lié à la famille A et qu’il ne démissionne pas, un changement de l’un ou des deux fiduciaires non liés entraîne-t-il l’acquisition du contrôle de SPerte ?

Selon l’ARC, quand une fiducie est un actionnaire, la jurisprudence examine les fiduciaires pour évaluer qui a

le contrôle de la société parce que la fiducie n'est pas une entité légale; il s'agit plutôt d'une relation entre les fiduciaires et les bénéficiaires. Si une fiducie a plusieurs fiduciaires, la question de savoir quel fiduciaire ou groupe de fiduciaires contrôle la société en est une de fait, mais en l'absence de preuve contraire, l'ARC présume que tous les fiduciaires constituent un groupe qui contrôle la société. Ainsi, dans la situation 1, l'ARC précise qu'un changement de n'importe lequel des fiduciaires entraîne la création d'un nouveau groupe qui contrôle SPerte et, sous réserve de l'alinéa 256(7)a), une acquisition du contrôle de cette société. (Selon l'alinéa 256(7)a), le contrôle d'une société est réputé ne pas avoir été acquis par une personne qui acquiert les actions de la société si l'acquéreur est lié à la personne de qui les actions sont acquises, ou si l'acquéreur est lié à la société immédiatement avant l'acquisition.) Par conséquent, entre autres choses, les pertes autres qu'en capital de SPerte ne peuvent être portées qu'en diminution du revenu de la même entreprise ou d'entreprises semblables, et les pertes en capital nettes de SPerte viennent à échéance. La conclusion énoncée dans l'IT semble contraire à la position administrative contenue dans le *Bulletin d'interprétation* IT-302R3 sur les pertes et l'acquisition du contrôle : « Aux fins de l'alinéa 256(7)a), lorsque l'exécuteur, l'administrateur successoral ou le fiduciaire est remplacé par suite de son décès ou de son incapacité de remplir ses fonctions, *le contrôle de la corporation est réputé ne pas avoir changé* » (les italiques sont de nous).

L'interprétation technique décrit aussi la situation 2, qui met en cause la fiducie 1 de la famille A et la fiducie d'une autre famille (fiducie 2) qui est propriétaire de SRentable. B, C et E sont les fiduciaires de la fiducie 2. SPerte et SRentable fusionnent pour former SFusionnée et la fiducie 2 reçoit la majorité des actions avec droit de vote de cette dernière. Après la fusion, l'ARC est d'avis que le sous-alinéa 256(7)b)(ii) (qui porte sur l'acquisition du contrôle de plusieurs sociétés dans le cadre d'une fusion) s'applique et il y a acquisition de contrôle réputée parce que la fusion entraîne l'acquisition du contrôle de SFusionnée par un groupe de personnes (B, C et E) qui est nettement différent du groupe (B, C et D) qui contrôlait SPerte immédiatement avant la fusion. Les pertes autres qu'en capital ne peuvent être portées prospectivement qu'en diminution du revenu de la même entreprise ou d'entreprises semblables, et les pertes en capital nettes viennent à échéance.

Wayne Tunney
KPMG s.r.l., Montréal

SÉJOUR HABITUEL ET TRAITÉS FISCAUX

Quand un particulier est résident à la fois du Canada et d'un autre pays, les règles de départage du traité fiscal s'appliquent pour déterminer quelle résidence a

préséance aux fins de l'impôt sur le revenu du Canada. Dans la très grande majorité des cas, la première ou la deuxième règle de départage s'applique : l'emplacement du foyer d'habitation permanent du particulier ou le centre de ses intérêts personnels et économiques. Le récent jugement de la CCI dans *Allchin* (2005 TCC 476) est fondé sur la troisième règle de départage – le lieu où la personne séjourne de façon habituelle (« *habitual abode* ») – et le tribunal a préféré ne pas s'inspirer des commentaires de l'OCDE pour l'interpréter.

Allchin était une citoyenne canadienne détentrice d'une carte verte qui lui permettait de travailler comme infirmière autorisée aux États-Unis. La quasi-totalité de ses liens personnels (famille, médecin, dentiste) étaient au Canada; presque toutes ses activités économiques (comme son emploi et son adhésion à un organisme professionnel) étaient exercées aux États-Unis. La CCI a estimé que la contribuable avait la double résidence et que son pays de résidence devait être déterminé à partir des règles de départage du traité fiscal Canada/É.-U. Le tribunal a aussi déclaré que la contribuable disposait d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États ou ne disposait d'un tel foyer dans aucun des États (selon le libellé du traité) et qu'elle avait le centre de ses intérêts vitaux dans les deux États. En déterminant le lieu de « séjour habituel » de la contribuable, la cour a reconnu la valeur hautement convaincante des commentaires de l'OCDE, mais elle a jugé que ceux-ci n'étaient pas utiles pour établir la signification de l'expression « séjour habituel » en vertu du traité fiscal Canada/É.-U. parce que l'ordre des règles de départage de celui-ci était différent de celui de la convention modèle. Selon le traité Canada/É.-U., si le particulier a un foyer d'habitation permanent dans les deux États ou ne dispose d'un tel foyer dans aucun des États, c'est la règle du centre de ses intérêts vitaux qui permet de faire le départage; si le centre des intérêts vitaux ne peut être déterminé, c'est la règle du séjour habituel qui permet de faire le départage. La convention modèle suit le même ordre si le particulier a un foyer d'habitation permanent dans les deux États; mais s'il n'a pas un tel foyer d'habitation permanent dans aucun des États, c'est le lieu du séjour habituel qui permet de faire le départage et non le centre des intérêts vitaux.

Malheureusement, la CCI n'a pas expliqué pourquoi cette distinction devait empêcher l'utilisation des commentaires de l'OCDE comme outil d'interprétation. Compte tenu de l'objet et du but des traités fiscaux, les tribunaux les ont interprétés de façon large plutôt que de façon stricte et littérale, en utilisant abondamment la convention modèle de l'OCDE et les commentaires connexes. Le but des règles de départage est d'éviter la double imposition des contribuables et d'alléger les complexités administratives associées à la production de déclarations dans deux États. On ne sait pas très bien pourquoi une différence mineure dans l'ordre des règles de départage l'a emporté sur le mandat des tribunaux d'interpréter les traités fiscaux de façon large et a réduit

le rôle des commentaires de l'OCDE comme outil d'interprétation utile et pertinent. De plus, l'incidence de toute différence dans l'ordre des règles de départage devrait être limité aux cas où cet ordre est réellement différent, à savoir quand le particulier n'a de foyer d'habitation permanent dans aucun des deux États et non pas quand il en a un dans les deux États. La décision du tribunal dans *Allchin* d'ignorer le commentaire de l'OCDE s'explique peut-être parce qu'elle dépend de la conclusion de fait que la contribuable avait un foyer d'habitation permanent dans les deux pays ou dans aucun d'eux.

Pour déterminer la signification de l'expression « *habitual abode* », la CCI a cité la définition de « *abode* » du *New Shorter Oxford English Dictionary* qui s'entend, entre autres, de « *a habitual residence* », et celle du terme « *habitual* » comme « *as "[o]f the nature of habits fixed by habit; constantly repeated or continued . . . Given to a specified habit; that habitually does or is what is denoted by the noun . . . usual, constant, continual.* » Le tribunal a conclu de façon sommaire que le séjour habituel de la contribuable était définitivement aux États-Unis; sa conclusion était fondée sur une combinaison d'éléments de preuve décrivant la nature du style de vie et des activités de la contribuable et sur le fait que, chaque année, elle y passait environ 265 jours contre seulement 100 au Canada.

Bien que la question ne soit pas claire, il semble que la CCI ait examiné le style de vie et les activités de la contribuable pour évaluer ses habitudes courantes, constantes et continues, même si ces facteurs étaient déjà pris en compte dans la règle de départage du « centre des intérêts vitaux » et n'avaient pas été jugés concluants. Le commentaire de l'OCDE sur le séjour habituel fait appel à une « comparaison » de la durée des séjours dans chaque pays sur une période de temps suffisante pour permettre d'évaluer si la résidence dans chaque pays est habituelle et pour déterminer la périodicité des séjours : le pays où la personne « séjourne plus fréquemment » dans une telle période « fait pencher la balance ». On tient compte de tous les séjours à tout endroit dans un pays et non pas seulement du foyer d'habitation permanent. Certains commentateurs laissent entendre, sans toutefois élaborer, que le séjour habituel d'un particulier est situé à l'endroit où le particulier vit « normalement ». Un critère fondé sur une période de temps suffisante, comme le prévoit le commentaire de l'OCDE, semble raisonnable pour déterminer si une personne vit « normalement » dans un pays où elle revient fréquemment, régulièrement et continuellement, et où elle passe un temps considérable. On exige plus qu'un simple calcul du nombre de jours passés dans chaque pays, mais des facteurs déjà pris en compte dans les deux premières règles de départage et qui ne sont pas jugés concluants ne sont pas inclus.

En pratique, la mondialisation et l'augmentation du nombre d'emplois à l'étranger risquent d'accroître la difficulté de déterminer le centre des intérêts vitaux d'une personne et de faire du « séjour habituel » la règle de

départage prédominante dans la détermination de la résidence. Contrairement à celles du traité Canada/É.-U., les règles de départage de la plupart des traités du Canada suivent le même ordre que celles de la convention modèle de l'OCDE; aussi, les commentaires de l'OCDE seront-ils hautement pertinents pour l'interprétation de ces règles. La règle du « séjour habituel » permet de faire le départage en faveur du pays où la personne revient fréquemment à intervalles réguliers et continus et où elle passe un temps considérable. En outre, en dépit de la différence mineure dans l'ordre des règles de départage du traité Canada/É.-U., l'utilisation des commentaires de l'OCDE pour interpréter l'expression « séjour habituel » se justifie nettement, en particulier si, dans les faits, la personne a un foyer d'habitation permanent dans les deux pays.

Matt Stacey

Thorsteinssons LLP, Vancouver

LES « ULC » DE L'ALBERTA

Le 17 mai 2005, la *Business Corporations Amendment Act* de l'Alberta a été proclamée en vigueur, dont la nouvelle partie 2.1 et une série de modifications corrélatives qui prévoient la constitution ou la prorogation en Alberta d'une société à responsabilité illimitée (AULC) en vertu de la *Business Corporations Act* de l'Alberta (ABCA).

Les actionnaires d'une AULC ont une responsabilité illimitée relativement aux dettes, actions et défauts de la société. L'attribution d'une telle responsabilité a pour but de satisfaire l'obligation générale prévue dans les règlements de l'impôt sur le revenu des États-Unis selon laquelle une société canadienne n'est pas considérée comme une société en soi (« *per se corporation* ») si elle est une société dont la totalité des actionnaires ont une responsabilité illimitée en vertu d'une loi fédérale ou provinciale. Une société qui n'est pas classée comme une société en soi peut se prévaloir de la méthode dite des cases à cocher (« *check-the-box* ») et être considérée comme une entité ignorée (transparente) aux fins de l'impôt américain.

Contrairement à l'obligation de même nature prévue à l'article 135 de la *Companies Act* de la Nouvelle-Écosse, il n'existe pas de période rétrospective d'un an pour déterminer qui sont les anciens actionnaires qui doivent verser un apport lors de la dissolution d'une AULC, et il n'y a aucune disposition explicite voulant que les actionnaires ne soient tenus de verser qu'un montant suffisant pour permettre à l'AULC de régler ses dettes et autres passifs. L'approche de l'ABCA est légèrement différente parce que l'AULC, contrairement à la NSULC, n'est pas expressément reconnue par les règlements américains.

La nouvelle partie 2.1 prévoit que les statuts constitutifs d'une AULC doivent établir expressément la

responsabilité illimitée des actionnaires et que la dénomination de la société doit se terminer par les lettres « ULC » ou les mots « *Unlimited Liability Corporation* ». D'autres règles ont pour but de prévenir expressément les actionnaires de leur responsabilité solidaire et de donner au registraire des sociétés le pouvoir d'exiger la communication du nom des actionnaires non inscrits. La prorogation d'une AULC (ou personne morale extraprovinciale équivalente) en une société à responsabilité limitée régulière, ou inversement, peut se faire au moyen d'une fusion, d'une prorogation ou de la production de clauses modificatrices. Le passage d'une société à responsabilité limitée à une AULC rend les actionnaires responsables de toutes les obligations de la personne morale existant à cette date (sans égard au moment où elles ont été contractées), et cela à compter de la date du changement. En revanche, la transformation d'une AULC ou personne morale extraprovinciale équivalente en vertu de la partie 2.1 permet aux actionnaires de bénéficier de la responsabilité limitée mais de façon prospective seulement; la responsabilité des actionnaires à la date de prorogation n'est pas limitée pour ce qui est des obligations existantes de la société. Si les actionnaires d'une société extraprovinciale ont une responsabilité illimitée pour l'ensemble des obligations de l'entité, il est expressément permis à cette société d'être prorogée en Alberta à titre d'AULC et, au moment de la prorogation, la responsabilité illimitée des actionnaires à l'égard de toutes les obligations de la société extraprovinciale est maintenue. Comme les règles relatives à la responsabilité illimitée d'une AULC diffèrent de celles s'appliquant à une NSULC, on craint que la Nouvelle-Écosse puisse s'opposer à la prorogation d'une NSULC en une AULC.

Puisqu'une AULC est définie comme étant une forme spéciale de société, sous réserve de quelques exceptions outre les règles particulières de la partie 2.1, l'ABCA s'applique à une AULC exactement de la même manière qu'elle s'applique à toutes les autres sociétés de l'Alberta. Les AULC et les autres sociétés d'Alberta bénéficient donc de tous les avantages propres à un régime moderne de sociétés commerciales, dont la modification des statuts, la fusion, et certaines dissolutions, qui peuvent toutes être effectuées sans la supervision d'un tribunal. Les AULC bénéficient en outre d'autres changements des dispositions modificatrices, comme la réduction à un quart de l'obligation de résidence canadienne pour les administrateurs en vertu de l'ABCA – la norme en vertu de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* – et de plusieurs modifications visant expressément à améliorer l'efficacité de l'ABCA du point de vue des affaires. Le registraire des sociétés de l'Alberta accepte désormais l'inscription des AULC; aucun supplément de tarif au-delà des frais de constitution habituels de 100 \$ pour une société albertaine n'est prévu pour l'instant.

Joe Yurkovich

Miller Thomson LLP, Edmonton

« ULC » : ALBERTA OU NOUVELLE-ÉCOSSE ?

La partie 2.1, récemment adoptée, de la *Business Corporations Act* de l'Alberta (ABCA) prévoit la constitution d'une société à responsabilité illimitée (AULC). Les sociétés américaines et les sociétés canadiennes ont largement utilisé les ULC de la Nouvelle-Écosse (NSULC) dans le cadre de placements à l'intérieur comme à l'extérieur du Canada. Les fiscalistes doivent évaluer les avantages et les inconvénients d'utiliser une AULC et se demander si les ULC existantes constituées en vertu de la *Companies Act* de la Nouvelle-Écosse (NSCA) ne devraient pas migrer vers l'Alberta.

Depuis presque un siècle, les ULC représentent ni plus ni moins une anomalie historique, un vestige d'une expérience ratée propre à la législation victorienne sur les sociétés. Comme les actionnaires d'une ULC avaient une responsabilité illimitée, l'ULC était considérée comme une entité commerciale inférieure à une société par actions, laquelle limitait la responsabilité légale des actionnaires. Au Canada, seule la loi de la Nouvelle-Écosse sur les sociétés par actions était assez vieille pour conserver les dispositions relatives aux ULC; la NSCA est fondée sur la *Companies Act* du Royaume-Uni, modifiée pour tenir compte de concepts intégrés dans la législation moderne sur les sociétés commerciales en vigueur aux États-Unis.

En vertu des règles fiscales américaines, une entité était auparavant considérée comme une société de personnes et non comme une société par actions s'il lui manquait au moins deux des quatre caractéristiques d'une société par actions : 1) la responsabilité limitée, 2) la pérennité, 3) la transmissibilité des titres de capitaux propres et 4) la centralisation de la direction. Un jour, un fiscaliste futé a pris conscience qu'une NSULC était une entité qui, aux fins de l'impôt américain, pouvait avantageusement ne pas satisfaire le critère du traitement à titre de société par actions et être considérée comme une société de personnes, un véhicule transparent. À cause de ce traitement fiscal hybride, la NSULC est devenue un véhicule de placement privilégié pour de nombreuses sociétés par actions américaines qui souhaitaient faire au Canada des placements comportant des coûts fiscaux initiaux importants ou acquérir une société canadienne. Des déductions comme l'amortissement fiscal et les frais d'intérêts de la NSULC n'étaient pas prise en compte et pouvaient être déduits dans la déclaration consolidée produite aux États-Unis. L'utilisation d'une NSULC comme entité transparente a été codifiée puis améliorée avec l'introduction, aux États-Unis, de la méthode dites des cases à cocher (« *check-the-box* ») qui permettait en général aux contribuables américains de décider si une entité donnée conservait son statut de société par actions ou avait plutôt un statut de conduit aux fins de l'impôt. Les sociétés canadiennes ont également eu recours aux ULC et aux dispositions relatives à la méthode dites des cases à cocher afin,

notamment, de mettre en place des structures à double niveau (« *double dip* »). Nous savons que les AULC seront également considérées comme des entités transparentes aux fins de l'impôt américain. Voici une comparaison de certains aspects clés des lois de l'Alberta et de la Nouvelle-Écosse relatives aux ULC.

■ L'ABCA permet à toute société par actions d'être prorogée en Alberta en qualité d'AULC. Tous les biens de la société prorogée deviennent des biens de l'AULC, et l'ancienne entité est traitée comme ayant été constituée selon l'ABCA. En Nouvelle-Écosse, il n'est pas possible de proroger directement en une NSULC une société par actions constituée ailleurs, mais cela peut être fait indirectement en prorogeant une société ordinaire constituée en Nouvelle-Écosse et en la fusionnant par la suite avec un NSULC qui est une coquille vide. Une fusion de sociétés en Nouvelle-Écosse exige un vote favorable de 75 % des actionnaires de chaque catégorie, suivi d'une approbation par les tribunaux. Une approbation analogue est requise si une société décide de réduire son capital-actions. Les procédures prévues dans l'ABCA relativement aux fusions sont simples en ce sens qu'elles n'exigent pas l'approbation des tribunaux et qu'elles peuvent prendre une forme abrégée ou détaillée. Les fusions abrégées ne requièrent que l'approbation du conseil; les fusions détaillées exigent le vote favorable de 66 $\frac{2}{3}$ % des actionnaires mais pas d'approbation des tribunaux. Une approbation similaire est requise pour les réductions du capital-actions.

■ Comme il n'est pas possible de créer un surplus d'apport selon les dispositions de la NSCA, on ne peut avoir non plus d'actions rachetables à prime; de nombreuses réorganisations de sociétés et opérations motivées par l'impôt demandent donc, à tout le moins, beaucoup de temps. Dans certaines situations, ces opérations sont possibles en vertu de l'ABCA.

■ Une société régie par l'ABCA peut détenir ses propres actions (sans devoir les annuler) et permettre à ses filiales d'en acquérir pendant un maximum de 30 jours, une concession qui facilite les réorganisations. Contrairement à une société constituée en Nouvelle-Écosse, une société régie par l'ABCA peut accorder une aide financière à quiconque pour quelque motif que ce soit sans devoir respecter un critère de solvabilité.

■ Les dividendes versés par une société de Nouvelle-Écosse doivent être déclarés et payés à même ses bénéficiaires. La société ne peut acheter ou racheter ses actions sans respecter un critère de solvabilité, et les actionnaires doivent approuver l'achat ou le rachat par la société de ses propres actions non rachetables. Une société régie par l'ABCA a plus de latitude pour l'acquisition de ses propres actions et pour la déclaration de dividendes : elle peut le faire sans obtenir d'approbation, dans la mesure où elle a des motifs raisonnables de croire que les critères de solvabilité sont respectés.

■ La législation de la Nouvelle-Écosse a un avantage important sur l'ABCA : les administrateurs ne sont pas

tenus d'être des résidents canadiens. L'ABCA exige qu'au moins un quart des administrateurs soient des résidents canadiens.

■ Les contribuables et leurs conseillers connaissent le concept des NSULC, ce qui peut être un avantage. Par contre, les règles de l'ABCA concernant les ULC n'ont été adoptées que récemment. De plus, la Nouvelle-Écosse pourrait décider de modifier la NSCA pour y intégrer quelques-uns des changements favorables énoncés dans l'ABCA. Il sera intéressant de voir si l'écart entre les frais de constitution se rétrécira au fur et à mesure que chaque province cherchera à faire concurrence à l'autre relativement à la constitution de ULC.

John Jakolev et Graham Turner
Jet Capital Services Limited, Toronto

« EXPLOITATION D'UNE ENTREPRISE » ET SOCIÉTÉS DE CRÉDIT-BAIL NON-RÉSIDENTES

Dans une initiative louable, la Direction de l'accise et des décisions de la TPS/TVH de l'ARC travaille à améliorer la transparence de l'administration de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (LTA) en publiant régulièrement des énoncés de politique sur la TPS/TVH. L'*Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-051R2*, « Exploitation d'une entreprise au Canada », daté du 29 avril 2005, et un récent projet d'énoncé de politique sur la TPS/TVH intitulé « Ententes et novation » (*Avis 201* de l'ARC, 27 juin 2005), intéresseront les sociétés de crédit-bail non-résidentes.

Le P-051R2 adopte la position selon laquelle, aux fins de déterminer si un non-résident exploite une entreprise au Canada, le lieu de conclusion du contrat de vente cède le pas devant divers facteurs, incluant l'endroit où la livraison a lieu, l'endroit où le paiement est fait et l'endroit où se trouvent les actifs ou les stocks. Au moyen d'un certain nombre d'exemples, l'ARC indique qu'aux fins de la TPS, un bailleur non-résident de biens meubles corporels sera considéré comme exploitant une entreprise au Canada (et devra généralement s'inscrire aux fins de la TPS) si sa présence au Canada se limite à 1) prendre livraison du bien qu'il achète au Canada et 2) à louer ce bien au Canada. Cette même position avait été énoncée de façon non équivoque lors de la table ronde sur la TPS du 3 mars 2005 de l'Association du barreau canadien :

[T]he CRA's position is that where delivery of the tangible personal property to the lessor and the lessee both occur in Canada, the non-resident lessor will be considered to be carrying on business in Canada for GST/HST purposes. Therefore . . . a non-resident lessor will be considered to be carrying on business for GST/HST purposes where the leased property is drop-shipped to the Canadian lessee in Canada by the

Canadian that supplies the property to the lessor in Canada.

Le P-051R2 arrive à une conclusion semblable sur un accord de cession-bail pour l'achat d'un moyen de transport situé au Canada (exemple n° 1). À l'inverse, si le bien loué est livré au locataire à un endroit à l'étranger, l'ARC ne considère pas que le bailleur exploite une entreprise au Canada simplement parce que le locataire utilise ensuite le bien au Canada. Dans des cas semblables, la fourniture du bien loué est réputée (en vertu du critère dit « une fois pour toutes » de l'alinéa 136.1(1)d) de la LTA) être effectuée à l'étranger si la possession du bien est donnée au locataire à l'étranger ou si le bien est mis à sa disposition à l'étranger, et il n'est pas nécessaire de s'en remettre aux règles spéciales sur le lieu de fourniture applicables aux non-résidents.

À la lumière de la nouvelle politique de l'ARC sur l'exploitation d'une entreprise, la question de savoir si une entente a fait l'objet d'une novation ou si elle a été simplement modifiée peut devenir importante dans le contexte de la TPS. P. ex., si la novation donne lieu à un nouveau contrat de location, le bailleur risque d'exploiter une entreprise au Canada si le bien loué est situé au Canada à ce moment. Le projet d'énoncé de politique sur la novation ne contient pas d'exemple sur les contrats de location, mais il prévoit que « dans des circonstances où aucune nouvelle partie n'est introduite, l'obligation à être réalisée par l'une des parties au contrat doit être considérablement différente pour nécessiter la modification de l'entente initiale », p. ex. « une modification apportée à la forme, aux termes de l'entente ou à ses conditions dans la mesure où un nouvel engagement est conclu et convenu entre les mêmes parties ». Le *Bulletin d'information technique* B-066 et l'*Énoncé de politique sur la TPS* P-020, « Les conventions de location bénéficiant de droits acquis » contiennent des lignes directrices supplémentaires sur les contrats de location et la novation.

Brent F. Murray

Wilson & Partners LLP, Toronto

LES PETITES ENTREPRISES DE LOGICIELS

Le budget de 2005 de l'Ontario faisait brièvement référence à un projet pilote de simplification des règles de calcul de la TVP sur les services logiciels fournis par des petites entreprises. Les principales hypothèses de travail sont toujours en voie d'élaboration, mais le projet risque d'être bien accueilli par les praticiens en TI qui font valoir depuis longtemps que les règles sur les logiciels sont trop complexes pour toutes les entreprises.

La nécessité de classer adéquatement puis de séparer les services visés par un contrat global (« *bundled contract* ») en services taxables (p. ex., l'installation, la

configuration, et la mise à niveau) ou non taxables (p. ex., la formation, la planification et les services conseils) entraîne souvent une complexité inutile et draine les ressources d'une petite entreprise. Le projet pilote consiste à offrir une méthode simplifiée de calcul de la taxe à certains participants, mais les critères d'admissibilité sont toujours à l'étude. On a suggéré que certaines notions propres à la TPS soient reprises. P. ex., une entreprise qui génère certains revenus à concurrence de 200 000 \$ dans une période donnée peut choisir de simplifier la comptabilisation de sa TPS et utiliser la méthode dite rapide. Il y a une certaine logique dans la création d'une symétrie par l'harmonisation de la simplification du régime de la TVP avec le programme de TPS existant, qui a les mêmes objectifs.

Selon les règles simplifiées de la TVP, les entreprises admissibles, avec l'accord de l'acheteur, peuvent choisir d'appliquer un taux de taxe de vente moindre que le taux régulier de 8 % à la vente de services informatiques groupés, peu importe leurs composantes taxables et non taxables. Le taux, qui n'est pas encore déterminé, n'aura pas d'effet sur les recettes.

Il est probable que les paramètres et la présentation des mesures proposées seront mis au point au cours de l'été; des règles définitives devraient être rendu publiques au début de 2006. Si les règles définitives sont perçues comme étant bénéfiques pour le secteur d'activité, il sera intéressant de voir si le ministère pourra être convaincu d'en étendre l'application aux plus grandes entreprises, ou si d'autres administrations provinciales suivront. Il convient de féliciter le ministère qui continue à revoir les règles existantes avec un esprit ouvert tout en évaluant les options offertes pour en arriver à une simplification accrue.

Audrey Diamant

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

LA R&D AU CANADA — MIEUX AILLEURS ?

Le Canada est reconnu depuis longtemps comme ayant l'un des régimes les plus généreux et les plus stables à l'égard de la R&D, mais de nombreux pays, dont l'Australie, la France, l'Irlande, la Hongrie, la Pologne, le Portugal et le Royaume-Uni, ont adopté des incitatifs à la R&D ou ont bonifié les mesures existantes au cours des dernières années. Plus de 30 pays offrent maintenant des incitatifs à la R&D. Le Canada est-il en train de perdre son avantage concurrentiel ?

L'évaluation des incitatif doit tenir compte de plusieurs facteurs : 1) Quel est le taux effectif après impôt du crédit fédéral ? 2) Des incitatifs locaux ou régionaux sont-ils disponibles ? 3) Le régime est-il fondé sur le volume ou sur un différentiel ? 4) Le crédit est-il remboursable ? 5) Les travaux doivent-ils être réalisés à l'intérieur d'un

territoire défini ? 6) Quels types de dépenses sont admissibles ? 7) Quels types d'activités sont admissibles ? 8) Comment le programme est-il géré ? 9) Quel est le coût de conformité ? Le régime canadien continue d'avoir la cote de manière générale, mais il est en retrait en ce qui concerne le remboursement et les restrictions territoriales.

Le crédit fédéral canadien est remboursable à l'intérieur de certaines limites pour les SPCC; certains crédits provinciaux, comme celui du Québec, sont remboursables sans restriction même si une société réalise des pertes. Par ailleurs, en Autriche, une société déficitaire peut renoncer à ses incitatifs à la R&D contre un remboursement de 8 %; en France, une société déficitaire peut obtenir un remboursement des incitatifs à la R&D à hauteur de 8 M d'euros. Au Royaume-Uni, une PME peut avoir droit à des crédits à un taux supérieur à celui des grandes sociétés et elle peut y renoncer, contre espèces, moyennant un taux légèrement réduit. La définition d'une PME au Royaume-Uni ne comprend pas de restrictions à la propriété comme celles que l'on retrouve au Canada, et les critères d'admissibilité d'une PME (notamment le chiffre d'affaires et l'actif total) y sont beaucoup moins restrictifs qu'au Canada. En pratique, de nombreuses sociétés déficitaires omettent de soumettre des demandes de crédits pour la R&D pour deux raisons – le caractère non remboursable du crédit fédéral au Canada (pour les sociétés autres que des SPCC) et l'obligation de déclaration dans un délai de 18 mois – ce qui les prive des avantages du programme.

Le régime canadien exige que tous les travaux soient effectués au Canada. Des pays comme l'Autriche, la France, la Hongrie, l'Irlande, le Japon et l'Espagne ont des exigences moins sévères. Les restrictions territoriales canadiennes compromettent-elles des projets de R&D internationaux ? De toute évidence, la concurrence pour ce qui est d'attirer et de conserver les projets de R&D s'intensifie dans le monde; il est peut-être temps que le Canada revoie quelques aspects de son programme d'incitatifs afin de conserver la réputation qu'il a d'avoir l'un des régimes à l'égard de la R&D les plus attrayants au monde.

Ken Murray

Deloitte & Touche LLP, Toronto

APP POUR LES PETITES ENTREPRISES

L'ARC a récemment mis en œuvre un programme d'arrangement préalable en matière de prix de transfert (APP) pour les petites entreprises (IC 94-4R, Communiqué spécial, 18 mars 2005) en réponse aux demandes des petites entreprises.

La Division des services de l'autorité compétente de l'ARC étudiera les demandes des contribuables pour un

APP pour une petite entreprise si les deux conditions suivantes sont réunies : (1) le contribuable a, au cours de la plus récente année d'imposition avant la demande, des recettes brutes inférieures à 50 millions de dollars ou, s'il est au-dessus de ce seuil, il propose que l'APP vise une opération non liée, au cours d'une année d'imposition qui est inférieure (ou qu'il prévoit inférieure) à 10 millions de dollars et (2) le contribuable propose de viser une opération liée qui comporte soit l'achat ou la vente de biens corporels, soit la prestation ou la réception de services courants (et non les transferts de biens incorporels exceptionnels, de biens corporels regroupés avec des biens incorporels exceptionnels ou des opérations financières complexes). Les seuils relatifs aux recettes brutes et aux opérations sont fondés sur les prix déclarés par le contribuable au cours de la plus récente année d'imposition avant la demande (et non les prix qui peuvent finalement être établis comme étant sans lien de dépendance). Un contribuable peut demander qu'un APP vise des opérations multiples pour des produits ou services non identiques si le seuil est satisfait pour chaque opération.

Le nouveau programme d'APP diffère à plusieurs égards du programme traditionnel des APP instauré en 1993. Un contribuable ne peut demander qu'un APP unilatéral; ainsi une visite sur des lieux et un déplacement par l'autorité compétente dans le cadre de négociation ne sont pas requises. Le contribuable ne peut demander une application rétroactive de l'APP et seule une analyse fonctionnelle est requise, et non une analyse économique type en vertu du programme traditionnel. Les documents existants sur les prix de transfert qui contiennent une analyse fonctionnelle complète et précise pour les opérations proposées satisfont le critère de l'analyse fonctionnelle pour la demande d'APP s'ils contiennent les dossiers ou documents énumérés à l'alinéa 247(4)a), à l'exception des « données et méthodes prises en considération ». L'analyse fonctionnelle devrait comprendre un organigramme illustrant les processus et les participants à l'opération; les modalités de l'opération; les fonctions exercées, les biens utilisés ou apportés, et les risques assumés dans le cadre de l'opération par les participants; les hypothèses, stratégies et principes éventuels relativement à l'opération; des données financières détaillées des entités concernées pour les trois exercices les plus récents; un bref historique de l'entreprise; les noms des concurrents directs; les renseignements de base sur le secteur d'activités (y compris les facteurs critiques de succès); et une description des opérations avec des parties non associées dont l'ARC pourrait tenir compte à titre de comparables. (L'ARC possède des soi-disant comparables secrets.) Ces exigences en matière d'information sont semblables à celles des principes directeurs en matière de prix de transfert de l'OCDE pour les entreprises multinationales. Avec l'analyse fonctionnelle du contribuable en main – et une analyse économique si le contribuable le décide –

L'ARC réalisera une analyse économique lui permettant de déterminer un prix de pleine concurrence pour les opérations « en fonction des données les plus fiables qui soient disponibles ». Une ébauche de l'analyse par l'ARC est remise au contribuable pour fins de discussion, et non pour fins de négociation.

L'ARC impose des frais administratifs fixes non remboursables de 5 000 \$ payables au moment où la demande officielle d'APP pour les petites entreprises est effectuée par le contribuable. Le rapport annuel requis par le programme traditionnel des APP n'a pas à être produit; seule doit être produite une déclaration annuelle indiquant que les hypothèses essentielles ont été examinées pour l'année de l'APP et qu'il n'y a pas eu de violation à cet effet.

Richard M. Wise

Wise Blackman s.r.l., Montréal

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Commonwealth d'États indépendants

L'Azerbaïdjan, l'Arménie, le Belarus, la Géorgie, le Kazakhstan, le Kirghizistan, la Moldavie, la Russie, le Tadjikistan, le Turkménistan, l'Ouzbékistan et l'Ukraine ont signé un accord de coopération pour la prévention, la découverte et l'enquête de crimes à caractère fiscal par l'analyse de problèmes dans différentes régions, l'harmonisation des traités fiscaux, l'identification de programmes conjoints pour combattre les crimes à caractère fiscal, et la coordination des mesures destinées à mettre œuvre des traités. Les mesures de conformité comprennent l'échange de renseignements; la réponse à des demandes d'enquête; la participation des autorités compétentes à la formation, la recherche et la coordination des enquêtes; et le partage des expériences, des résultats de la recherche et des recommandations.

Vivien Morgan

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.