

### TABLE RONDE DE L'ARC

Lors du congrès annuel de l'Association canadienne d'études fiscales qui a eu lieu le 27 septembre 2005, trois représentants de l'ARC (Marc Vanasse, Arlene White et Theresa Murphy) ont répondu à un certain nombre de questions sur la fiscalité internationale.

■ **DRUPA.** Quand on a demandé à l'ARC de revoir une série complexe d'opérations, l'ARC a réévalué si une société de personnes constituée en vertu de la *Delaware Revised Uniform Partnership Act* (DRUPA), avec sa caractéristique d'entité juridique distincte, devrait être considérée comme une société de personnes ou une société par actions aux fins de l'impôt canadien. L'ARC a maintenant terminé son travail et continuera de considérer une société de personnes constituée en vertu de la DRUPA comme une société de personnes si cette dernière exploite une entreprise en vue de réaliser un bénéfice. Une société de personnes à responsabilité limitée constituée en vertu de la *Delaware Revised Uniform Limited Partnership Act* est également considérée comme une société de personnes aux fins de l'impôt.

■ **DGAE.** Un certain nombre de questions de fiscalité internationale – certaines plus anciennes, certaines plus nouvelles – font actuellement l'objet d'un examen dans le contexte de la DGAE. Mentionnons, entre autres : 1) certains accords internationaux de financement utilisés pour créer ou importer des intérêts débiteurs (probablement, les structures dites « *tower financing* » servant au refinancement d'un emprunt existant d'une filiale américaine); 2) l'évitement de l'application du paragraphe 85.1(4) lors de la disposition d'actions d'une société étrangère affiliée; 3) les fiducies en faveur du conjoint de la Barbade (qui font probablement référence à une fiducie en faveur du conjoint résidant à la Barbade aux fins de l'impôt qui demande l'exemption au titre du gain en capital en vertu du traité); 4) les gels successoraux au Canada qui permettent le transfert de la croissance future à des fiducies à l'étranger qui comptent des bénéficiaires canadiens (probablement une référence à l'époque où le constituant non-résident de la fiducie

pouvait établir un fiducie à l'étranger avec des bénéficiaires résidant à l'étranger pour geler les biens); 5) des questions sur les traités, incluant la recherche du traité le plus favorable; et 6) les règles sur le dépouillement du surplus, tant canadien qu'étranger.

■ **Conformité.** L'ARC a fait état de trois préoccupations en matière de conformité : 1) les problèmes de prix de transfert et de résidence soulevés par le transfert de la partie internationale d'une entreprise à des entités liées dans une administration où le taux d'impôt est moins élevé; 2) les questions de prix de vente, de valeur des redevances et de résidence d'une société liée quand des biens incorporels sont transférés à une société liée située dans un paradis fiscal; et 3) les crédits pour impôt étranger inappropriés.

■ **Divulgaration de renseignements sur le contribuable.** L'ARC a fait remarquer que, le 28 avril 2004, le Canada avait signé la *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* de l'OCDE. Le sous-alinéa 241(4e)(xii) proposé dans les modifications techniques de juillet 2005 donne à l'ARC le pouvoir de communiquer des renseignements sur les contribuables en vertu d'un traité fiscal ou d'un accord international désigné, qui comprend la convention de l'OCDE précitée. Commentant les répercussions de ce partage de renseignements, l'ARC a précisé que le Canada n'avait pas accepté d'aider d'autres pays à percevoir les impôts; la convention de l'OCDE ne couvre que la TPS et les taxes d'accise, lesquelles ne sont pas couvertes par des traités bilatéraux, et elle n'a pas préséance sur les traités.

*Paul L. Barnicke*

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

### LE CONFLIT DU BOIS D'ŒUVRE SECUE L'ALENA

Il ne faut pas sous-estimer l'importance du bois d'œuvre résineux comme enjeu commercial. Ses effets à long terme risquent de se matérialiser davantage au niveau de ses conséquences sur les relations commerciales entre le Canada et les États-Unis, et en particulier le maintien de l'intégrité de l'Accord de libre-échange nord-américain (ALENA).

L'influente industrie américaine du bois d'œuvre, au cœur du litige, allègue que le Canada subventionne sa propre industrie du bois d'œuvre en lui permettant d'exporter ses produits aux États-Unis à des prix inférieurs aux prix du marché. Dans ce contexte, on prétend que la subvention résulte du fait que la plupart des terrains forestiers exploitables au Canada appartiennent à l'État et que les droits de coupe sont consentis à un prix inférieur à celui du marché; aux États-Unis, le bois d'œuvre se trouve principalement sur des terrains privés et les droits de coupe sont consentis aux prix du marché. Le Canada soutient qu'il n'accorde

#### Dans ce numéro

Table ronde de l'ARC	1
Le conflit du bois d'œuvre secue l'ALENA	1
É.-U./Mexique : Entités transparentes	2
Le Canada : Star financière du G7	3
Modifications à la loi sur les sociétés de l'Alberta	4
L'ARC appliquera Kruco	5
Erreurs de planification regrettables	6
Williams et la propriété effective	7
Certificats selon l'article 116	8
Credits provinciaux à la R&D	9
Actualités fiscales étrangères	10

aucune subvention et que les écarts de prix s'expliquent par des avantages concurrentiels au niveau de l'approvisionnement, de l'abattage et du sciage. Soumis aux pressions insistantes de l'industrie américaine du bois d'œuvre, le *Commerce Department* des États-Unis est en continuel désaccord avec le Canada sur cette question.

Le litige couve en fait depuis les années 1800; mais dans le cadre de la dernière série de différends qui s'est échelonnée sur les deux dernières décennies, les États-Unis ont imposé des droits sur le bois d'œuvre résineux canadien en 2002 (coïncidant avec la fin de l'accord de 1996 sur le bois d'œuvre résineux). Ces droits s'établissent maintenant à plus de 5 G\$; à moins que le Canada ne réussisse à faire valoir son point de vue, les droits seront vraisemblablement redistribués aux membres de l'industrie américaine du bois d'œuvre en vertu du controversé *Byrd Amendment* des États-Unis. L'Organisation mondiale du commerce (OMC) a statué que cette redistribution est incompatible avec les obligations du commerce international, une décision qui permet aux nations victimes de cette initiative d'instituer des mesures de représailles commerciales.

Dans un effort visant à contrer la décision des États-Unis d'imposer des droits, le Canada a fait valoir, devant le Groupe spécial de règlement des différends de l'ALENA, que tous les droits imposés sur le bois d'œuvre devaient être remboursés au Canada parce qu'aucune menace à l'industrie américaine du bois d'œuvre américaine ne justifiait leur levée. Les États-Unis ont demandé un réexamen de la décision favorable que le Canada avait obtenue du groupe spécial de règlement en vertu des procédures de contestation extraordinaires prévues dans l'ALENA; mais ils ont échoué en août 2005. Malheureusement, même ce réexamen final n'a pas réglé la question parce que l'on ne s'entend pas sur son interprétation. De plus, une interprétation provisoire ultérieure de l'OMC semble laisser entendre que l'imposition des droits par les États-Unis ne violait pas le droit international.

Le Canada en appelle maintenant de l'interprétation de la décision en vertu de l'ALENA devant le Tribunal de commerce international des États-Unis, et l'industrie américaine du bois d'œuvre menace de contester la légalité de tout le processus de règlement des différends du chapitre 19 de l'ALENA en vertu de la Constitution américaine. Pour leur part, plusieurs sociétés canadiennes contestent l'action du gouvernement américain en vertu du chapitre 11 de l'ALENA, qui traite du règlement des différends portant sur les investissements étrangers qui seraient traités moins favorablement que les investissements nationaux.

De façon discrète, le Canada envisage la levée d'une taxe à l'exportation du bois d'œuvre résineux. Une telle taxe aurait aussi pour effet de hausser le prix du bois d'œuvre canadien à l'exportation mais, au moins, c'est le Canada, et non les États-Unis, qui percevrait les droits. L'idée d'une taxe à l'exportation n'est pas nouvelle : elle a déjà été proposée au moment de l'abandon de l'Accord sur le bois d'œuvre résineux et à nouveau, plus récemment,

dans le contexte des exportations de pétrole vers les États-Unis. Par ailleurs, les États-Unis avancent maintenant la possibilité d'abandonner les droits sur le bois d'œuvre résineux et d'autres matériaux de construction (comme le ciment mexicain) à la suite de l'ouragan Katrina afin de faciliter la reconstruction de la ligne côtière du sud des É.-U.

Il est évident que les positions canadienne et américaine ont des connotations politiques. Des problèmes de compétence se posent aussi : l'intégrité du chapitre 19 de l'ALENA qui porte sur les différends dans les questions de tarifs et de droits est mise à l'épreuve puisque le chapitre 19 est soumis à des processus concurrentiels en vertu des normes de l'OMC et de documents juridiques, tels les constitutions canadienne et américaine. Les décisions rendues dans le cadre de l'ALENA sont censées être exécutoires; pour sa part, l'OMC ne fait que des recommandations, mais celles-ci sont habituellement mises en application pour éviter les mesures de représailles. La contestation en vertu de la Constitution des États-Unis et, éventuellement, devant la Cour suprême des États-Unis, risque d'être beaucoup plus inquiétante. Les groupes de règlement des différends de l'ALENA sont généralement composés de membres choisis par les trois pays signataires de l'ALENA. En revanche, l'intervention d'une instance judiciaire américaine accroît la probabilité que le processus décisionnel comporte un réel enjeu politique; étant donné les changements en cours chez les juges de la Cour suprême aux États-Unis, il devient plus difficile de prédire un succès pour le Canada.

Il ne fait aucun doute que la résolution du litige du bois d'œuvre résineux est fort importante pour les producteurs de bois d'œuvre canadiens, mais le volume d'affaires de cette industrie est minime au regard de l'ensemble des échanges commerciaux avec les États-Unis dans d'autres secteurs. Le succès constant de l'économie dans son ensemble exige le maintien de bonnes relations commerciales avec les États-Unis – un motif incontestable pour que le conflit du bois d'œuvre n'incite pas le Canada à prendre de mauvaises décisions en matière de commerce. Le temps nous dira si la taxe à l'exportation canadienne ou le rapprochement amorcé par les États-Unis porteront fruit, mais les avantages de la taxe à l'exportation nous paraissent douteux parce qu'elle ne ferait que calmer les intérêts américains et pénaliser l'industrie canadienne en plus de sembler confirmer l'inefficacité des mécanismes de règlement des différends de l'ALENA. L'avenir de l'ALENA pourrait résider dans l'équilibre.

*Robert G. Kreklewetz et Jonathan S. Seres*  
Millar Kreklewetz LLP, Toronto

## É.-U/MEXIQUE : ENTITÉS TRANSPARENTES

Les États-Unis et le Mexique se sont entendus sur l'application à une entité fiscalement transparente, constituée selon les lois de l'un ou l'autre pays, des

avantages du traité fiscal qu'elles ont conclu. La nouvelle entente mutuelle sur l'autorité compétente précise également la procédure à suivre pour demander les allègements du Mexique. L'entente est en vigueur pour les paiements de source mexicaine dans la mesure où le délai de prescription du Mexique n'a pas expiré; il est donc possible de demander des remboursements.

Le traité Mexique/É.-U., à l'instar d'autres traités, repose sur le principe fondamental qui veut que les personnes qui résident dans l'un ou l'autre pays, ou les deux, profitent de ses avantages. Un État contractant doit être convaincu que le bénéficiaire est une personne et, si tel est le cas, qu'elle est un résident. Les définitions pertinentes sont théoriquement différentes des règles internes. La définition de « personne » ne pose généralement pas de problème parce qu'elle est habituellement large : comme celle du traité Canada/É.-U., la définition de « personne » contenue dans le traité Mexique/É.-U. inclut une société de personnes et une association. L'application de la définition de « résident » aux entités fiscalement transparentes et entités hybrides risque toutefois d'être problématique : un résident s'entend de toute personne qui, en vertu des lois de l'État, est assujettie à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu de constitution ou de tout autre critère de nature analogue. Le traité Canada/É.-U. inclut aussi dans la définition de « résident » une personne qui est assujettie à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence, etc. Une entité fiscalement transparente, comme une société à responsabilité limitée (s.r.l.) des É.-U., est une société de personnes aux États-Unis et elle n'est pas assujettie à l'impôt américain au niveau de l'entité; la question qui se pose est donc de savoir si des personnes américaines qui sont membres de la s.r.l. ont droit aux avantages du traité. Le traité Canada/É.-U. ne règle donc pas le problème, et l'ARC estime que la s.r.l. n'a pas droit aux avantages du traité en question.

Le nouveau traité Mexique/É.-U. prévoit qu'aux fins de la détermination de la résidence, une société de personnes, une succession ou une fiducie n'est un résident d'un État contractant que dans la mesure où son revenu est assujetti à l'impôt dans cet État à titre de revenu d'un résident, soit aux mains de la société de personnes, de la succession ou de la fiducie, soit aux mains des associés ou des bénéficiaires. Les autorités compétentes du Mexique et des É.-U. conviennent que le revenu provenant de sources situées à l'intérieur de l'un des États contractants, et qui est reçu par une entité considérée comme fiscalement transparente en vertu des lois de l'un ou l'autre État, est considéré comme un revenu gagné par un résident de l'autre État contractant dans la mesure où ce revenu y est assujetti à l'impôt comme revenu d'un tel résident.

L'entente fournit un exemple. Un résident des É.-U., membre d'une s.r.l. américaine considérée aux fins de l'impôt fédéral américain comme une société de

personnes, a droit aux avantages du traité sur sa part du revenu gagné au Mexique par l'intermédiaire de la s.r.l. Des règles semblables s'appliquent à un actionnaire (résident des É.-U.) d'une société américaine dite « *subchapter S* », d'une s.r.l. qui est ignorée à titre d'entité distincte de son propriétaire, et d'une fiducie américaine dite « *grantor trust* ». Si un résident américain tire un revenu d'une entité fiscalement transparente qui a été créée en vertu des lois d'un troisième État et y est assujettie, le Mexique appliquera le traité si le troisième État a une entente exhaustive d'échange de renseignements en vigueur et exécutoire avec le Mexique, comme c'est le cas pour le Canada. Si, p. ex., une société américaine dite « *subchapter S* » détient un intérêt dans une société de personnes canadienne ayant un revenu de source mexicaine, il semble qu'un citoyen-actionnaire américain d'une « *S corp* » aura droit aux avantages du traité en ce qui a trait à ce revenu. Il semble que l'on arrive au même résultat si l'entité canadienne est une société à responsabilité illimitée de la Nouvelle-Écosse (SRINE), une entité fiscalement transparente aux fins de l'impôt fédéral américain mais non aux fins de l'impôt canadien.

Les lois du Mexique ne reconnaissent pas actuellement les entités fiscalement transparentes. Si la loi change, il est prévu que le revenu reçu par une telle entité sera considéré comme un revenu gagné par un résident du Mexique dans la mesure où il est assujetti à l'impôt à titre de revenu d'un résident de ce pays.

Alice Joseffer

Hodgson Russ LLP, Buffalo

## LE CANADA : STAR FINANCIÈRE DU G7

L'édition annuelle des Tableaux de référence financiers du ministère des Finances ([http://www.fin.gc.ca/frt/2005/frt05\\_f.pdf](http://www.fin.gc.ca/frt/2005/frt05_f.pdf)) dresse un sommaire fort utile des données relatives aux finances, aux revenus, aux dépenses et à la dette des trois paliers niveaux de gouvernement au Canada. Les tableaux fournissent en outre des renseignements sur notre performance financière en regard des autres pays

### Revenus et dépenses des administrations publiques en pourcentage du PIB, 2004, pays membres du G7

	Recettes	Dépenses	Surplus ou déficit
Canada .....	40,7	39,4	1,3
États-Unis .....	31,7	36,0	-4,3
Japon .....	31,2	37,3	-6,1
Royaume-Uni .....	40,7	44,1	-3,4
Allemagne .....	44,0	47,7	-3,6
France .....	50,7	54,4	-3,7
Italie .....	45,5	48,6	-3,1
Moyenne G7 .....	36,3	40,4	-4,1

membres du Groupe des Sept (G7). Encore une fois en 2004, le Canada a connu une plus grande stabilité financière que les autres membres du G7.

Le tableau ci-dessus montre que le Canada a été le seul pays du G7 à enregistrer un excédent de fonctionnement à tous les paliers de gouvernement – notre huitième excédent consécutif. En 2004, l'excédent équivalait à 1,3 % du produit intérieur brut (PIB). L'Italie a inscrit la deuxième meilleure performance avec un déficit correspondant à 3,1 % du PIB. Le Canada a également affiché l'amélioration la plus importante au cours de la dernière décennie. En 1994, le déficit du Canada représentait 6,7 % du PIB, soit 8,0 points de pourcentage de plus qu'en 2004. La deuxième amélioration la plus marquante a été réalisée en Italie, où la balance s'est améliorée de 6,2 points de pourcentage, ce qui demeure toutefois insuffisant pour permettre au pays de dégager un excédent en 2004.

La bonne performance canadienne est attribuable à la réduction massive des dépenses au regard du PIB. De 1994 à 2004, les dépenses du secteur public sont passées de 49,7 % à 39,4 % du PIB; en revanche, tous les types de recettes n'ont reculé que de 2,3 points de pourcentage, passant de 43,0 % à 40,7 % du PIB. Pour l'ensemble des pays du G7, la moyenne non pondérée des recettes gouvernementales est passée de 37,2 % à 36,3 % du PIB sur 10 ans; les dépenses ont diminué un peu plus, passant de 41,8 % du PIB en 1994 à 40,4 % en 2004, un recul nettement moindre que celui observé au Canada.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## MODIFICATIONS À LA LOI SUR LES SOCIÉTÉS DE L'ALBERTA

Des modifications apportées à la *Business Corporations Act* de l'Alberta (ABCA), qui sont entrées en vigueur le 17 mai 2005, introduisent, dans la nouvelle partie 2.1, un régime pour la constitution ou la prorogation en Alberta d'une société à responsabilité illimitée (« *unlimited liability corporation* »). D'autres modifications sont également importantes pour la planification ou la mise en oeuvre de réorganisations de sociétés ou d'opérations comportant des aspects fiscaux.

L'Alberta a tenu des consultations sur les modifications proposées pendant au moins 10 ans; le processus s'est accéléré après la modification de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* (LCSA) en novembre 2001. Les nouvelles dispositions de l'ABCA sont conformes à celles de la LCSA à plusieurs égards : un quart des membres du conseil d'administration doivent être des résidents canadiens; la définition d'une « société émettrice » (« *distributing corporation* ») en vertu de l'ABCA a maintenant la même portée que celle d'un « émetteur assujéti » (« *reporting issuer* ») dans la *Securities Act* de l'Alberta; des séries d'actions peuvent être désignées à même les statuts qui les créent, sans qu'il soit nécessaire de

déposer des statuts de modification. L'ABCA va toutefois plus loin et aborde d'autres aspects liés à la planification de réorganisations ou d'opérations de planification fiscale.

■ **Participations interdites.** Les modifications de 2001 de la LCSA mettent fin à l'interdiction de toute opération incestueuse entre sociétés en permettant les participations croisées dans un nombre très limité de situations comportant une opération internationale. Pour leur part, les nouvelles dispositions de l'ABCA permettent toute opération incestueuse, quelle qu'en soit l'origine, dans la mesure où la participation croisée est éliminée dans les 30 jours (article 32).

■ **Précisions sur les critères de capacité financière.** Les modifications de la LCSA portent sur le traitement comptable des actions privilégiées rachetables. Lors du rachat ou de quelque autre forme d'acquisition d'actions, la valeur de réalisation de l'actif de la société doit être supérieure au total de son passif et des sommes nécessaires au rachat des actions payables par préférence ou concurremment, déduction faite de toute partie de ces sommes déjà inscrite dans le passif. L'ABCA précise que le passif d'une société ne comprend pas le capital déclaré afférent à n'importe quelle catégorie d'actions, ni le montant à payer lors d'un rachat d'actions ou d'une liquidation, aux fins des critères de capacité financière applicables aux autres formes d'acquisition des actions émises de la société; le rachat d'actions; une réduction du capital déclaré; le versement de dividendes; une déclaration réglementaire exigée à l'égard d'une fusion; ou les paiements faits à un actionnaire dissident. Cette précision assure le maintien d'une distinction claire en droit des sociétés entre les droits des actionnaires et les obligations de la société envers les créanciers aux fins de ces critères de capacité financière (articles 35, 36, 38, 43, 185 et 191).

■ **Dissolution par les administrateurs ou les actionnaires dans des cas particuliers.** Pour les liquidations auxquelles s'applique le paragraphe 88(1) de la loi de l'impôt fédérale, il suffit, dans certaines administrations, que la société mère convienne avec la filiale que tous les actifs de cette dernière lui seront transférés et qu'elle assumera tous les passifs; les règles relatives à la dissolution simplifiée s'appliquent alors à la dissolution immédiate de la filiale. On craignait que l'ABCA ne permette peut-être pas cette pratique sauf si, parallèlement à la prise en charge des passifs, toutes les parties envers lesquelles la société dissoute avait des obligations donnaient une décharge. Cependant, comme une dissolution par intégration dans une société mère solvable peut être assimilée à une fusion, les nouvelles modifications permettent certaines dissolutions si la société mère assume tous les passifs de la filiale. En accord avec la législation fiscale fédérale, les nouvelles dispositions de l'ABCA ne s'appliquent que si la société mère canadienne détient au moins 90 % des actions émises de la filiale. Un dirigeant de la société mère doit également produire une déclaration réglementaire confirmant que la société mère assume les passifs de la filiale (article 211).

■ **Fractionnement d'actions.** Les nouvelles dispositions de l'ABCA permettent que les administrateurs d'une société autorisent, par résolution, un fractionnement d'actions comme solution de rechange à un fractionnement par la production de statuts de modification. S'il existe plus d'une catégorie d'actions en circulation, les détenteurs des actions de chaque catégorie, votant séparément par catégorie, doivent adopter le fractionnement par résolution spéciale; autrement, il suffit que les actionnaires soient informés des modifications dans un délai de 60 jours (article 27.1).

■ **Dividendes en actions.** Pour clore le débat quant à savoir si les lois du type de la LCSA permettent le versement de dividendes sous la forme d'actions privilégiées à fort prix de rachat et à faible capital versé (« *high-low* »), l'obligation pour les administrateurs d'ajouter le montant déclaré du dividende au compte de capital déclaré a été retirée. Les nouvelles dispositions de l'ABCA précisent que les administrateurs peuvent porter la totalité ou une partie de la valeur du dividende en actions dans le compte du capital déclaré (article 44).

■ **Privatisation et opérations d'éviction.** Les nouvelles dispositions de l'ABCA ne vont pas dans le sens des nouveaux articles 193 et 194 de la LCSA, qui font maintenant autorité pour ce genre d'opérations.

Joe Yurkovich

Miller Thomson LLP, Edmonton

## L'ARC APPLIQUERA KRUCO

L'ARC a récemment annoncé une nouvelle politique administrative sur le calcul du revenu protégé et elle a formulé d'autres lignes directrices pour déterminer si un fournisseur de services non-résident possède un établissement stable (ES) au Canada aux fins des traités fiscaux du Canada.

**Revenu protégé.** Dans *Impôt sur le revenu Nouvelles techniques* n° 33 (IRNT), daté du 16 septembre 2005, l'ARC a annoncé qu'elle renversait sa position précédente pour appliquer dorénavant l'approche retenue dans *Kruco* (2003 FCA 284) pour le calcul du « revenu réalisé ou gagné » (revenu protégé) d'une société aux fins de la règle anti-évitement du paragraphe 55(2). Le paragraphe 55(2) vise à empêcher une société de réduire un gain en capital par la réception, en franchise d'impôt, d'un dividende intersociété avant de se départir d'actions d'une société liée; un dividende versé à même le revenu protégé n'est pas qualifié de nouveau comme gain en capital. Dans l'arrêt *Kruco*, la CAF a conclu que le revenu protégé n'est pas réduit pour tenir compte des crédits d'impôt à l'investissement en vertu du paragraphe 55(2) et de l'alinéa 55(2)c). Selon la politique administrative de l'ARC, la réduction des demandes de DPA et l'inclusion directe d'un montant dans le revenu attribuable aux CII créaient un revenu fictif aux fins de l'impôt qui n'était pas étayé par une rentrée de fonds et qu'elles ne devraient donc pas être comprises dans le revenu protégé.

Selon l'ARC, la CAF a indiqué, dans *Kruco*, que le revenu protégé ne comprend généralement que les montants qui sont inclus dans le revenu net aux fins de l'impôt ou les rajustements précis prévus à l'alinéa 55(5)b) ou c); une déduction du revenu net aux fins de l'impôt réduit le revenu protégé. Autrement, le revenu protégé n'est généralement réduit que des sorties de fonds qui ont lieu après la détermination du revenu net mais avant que le dividende particulier ait été versé (par ex., les impôts et dividendes) dans la mesure où ces débours diminuent le revenu auquel le gain en capital peut être attribuable. Si la société détient des actions d'une société étrangère affiliée, l'ARC continuera d'appliquer le jugement de la CAF dans *Brelco Drilling* selon lequel les déficits exonérés de certaines sociétés affiliées devraient être portés en diminution des surplus exonérés d'autres sociétés affiliées lors du calcul du revenu protégé d'un contribuable qui est une société canadienne ([1999] 3 CTC 95).

Même si l'affaire *Kruco* a été décidée en faveur du contribuable, l'ARC reconnaît que son changement de politique administrative pourrait causer du tort à certains contribuables. Aussi, pour les dividendes imposables reçus avant 2007, le bénéficiaire peut déterminer le revenu protégé en main attribuable à l'action selon les positions passées de l'ARC énoncées dans diverses publications et interprétations techniques ou selon l'approche retenue par la CAF dans *Kruco*. Un contribuable qui choisit les lignes directrices publiées par l'ARC doit les accepter en totalité; il n'est pas possible de ne retenir que les ajustements favorables. Pour tout dividende imposable reçu après 2006, le revenu protégé devra être calculé conformément à l'arrêt *Kruco*.

**ES pour un fournisseur de services non-résident.** L'IRNT n° 33 contient également d'autres lignes directrices permettant de déterminer si un fournisseur de services non-résident possède un ES au Canada aux fins des traités fiscaux du Canada. L'ARC a publié ces lignes directrices en réponse à des questions sur l'application de l'arrêt *Dudney* ([2000] 2 CTC 56 (CAF)). La CAF avait conclu que les locaux du client canadien d'un consultant résident des É.-U. ne constituaient pas une base fixe d'affaires pour ce dernier pendant qu'il y travaillait; le consultant n'était donc pas assujéti à l'impôt au Canada sur le revenu tiré des activités qu'il effectuait dans les locaux de son client canadien. La CAF avait tenu compte des facteurs suivants : 1) l'utilisation effective des locaux qui, selon ce qui était allégué, constituaient la base fixe de la personne; 2) la question de savoir si et en vertu de quel droit la personne a exercé ou pouvait exercer un contrôle sur les locaux; et 3) jusqu'à quel point les locaux s'identifiaient objectivement à l'entreprise de la personne.

L'ARC précise que l'analyse effectuée pour déterminer l'existence d'un ES ne devrait pas prendre fin simplement parce que l'on a conclu à l'absence d'un contrôle légal; ce facteur ne représentait que l'un des trois facteurs mentionnés dans *Dudney*, et la liste n'était pas exhaustive. Par conséquent, le fait d'exercer légalement un contrôle sur une place d'affaires n'est pas une exigence préalable à

l'existence d'un ES au Canada, mais un facteur parmi plusieurs autres. L'ARC note que pour la CAF, il n'est pas nécessaire que le contribuable exploite tous les aspects de son entreprise dans ses locaux au Canada. Cependant, les traités du Canada définissent un ES comme une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle un contribuable exerce tout ou partie de son activité; l'ARC estime donc qu'il peut exister un ES au Canada même si un non-résident n'y exploite pas tous les aspects de son entreprise.

L'ARC fait remarquer que les définitions d'ES dans les lois fiscales provinciales diffèrent de celles que l'on trouve dans les traités fiscaux du Canada. La jurisprudence de l'une ne s'applique pas nécessairement à l'autre, même si elle peut être persuasive, compte tenu de la similitude entre la législation provinciale et le traité et les principes d'interprétation qui s'appliquent à chacun.

L'ARC indique qu'elle tient compte de faits précis à la lumière de l'énoncé particulier d'une convention, de la jurisprudence et du commentaire de la convention modèle de l'OCDE pour déterminer si un ES existe au Canada. Selon le commentaire, la définition d'ES prévoit qu'il doit exister une installation d'affaires, que l'installation d'affaires doit être fixe et que le non-résident doit exercer tout ou partie de son activité par l'intermédiaire de l'installation fixe d'affaires. Pour l'ARC, ces trois conditions forment un cadre approprié pour effectuer l'analyse d'un ES, et tout facteur pertinent permettant de déterminer l'existence d'un ES doit être lié à l'une de ces conditions. L'IRNT n° 33 contient plusieurs exemples des facteurs permettant de déterminer si ces trois conditions sont réunies.

*Paul Hickey*  
KPMG LLP, Toronto

## ERREURS DE PLANIFICATION REGRETTABLES

La CCI n'a pas été en mesure de corriger les conséquences défavorables d'une planification fiscale erronée effectuée par des particuliers dans deux causes qui illustrent l'importance d'une planification fiscale successorale et commerciale qui tienne compte de tous les résultats possibles des opérations.

Dans *Toews* (2005 TCC 597), le contribuable, un bénéficiaire d'une fiducie discrétionnaire, avait consenti des prêts directs, sans intérêt, aux filiales détenues à 100 pour cent par la fiducie (SPOR et SEXP). SEXP avait déclaré faillite et les prêts n'avaient pas été remboursés. Le contribuable était l'un des quatre fiduciaires, et il ne pouvait exiger que la fiducie procède à des distributions en sa faveur sans le consentement de deux autres fiduciaires. Selon la CCI, le rapprochement entre le contribuable et les bénéfices de SPOR et de SEXP était insuffisant. Les prêts n'avaient donc pas été consentis en vue de tirer un revenu, comme l'exige le sous-alinéa 40(2)g(ii), et la déduction

d'une perte au titre d'un placement d'entreprise de 160 000 \$ (sur les prêts sans intérêt) avait été refusée.

Le contribuable (M. T) s'appuyait sur le principe établi par la CAF dans l'arrêt *Byram* ([1999] 2 CTC 149), où il n'y avait cependant pas de fiducie intermédiaire. Dans cette cause, le contribuable avait fait valoir, avec succès, que les prêts directs et indirects consentis sans intérêt à une SPOR et à une SEXP respectaient l'exigence prévue au sous-alinéa 40(2)g(ii). La CAF avait reconnu qu'il n'était pas nécessaire que les prêts portent intérêt pour satisfaire au critère du revenu : en effet, le contribuable pouvait s'attendre à recevoir un revenu de dividendes (soit directement de la SPOR, soit indirectement de la SEXP) si l'entreprise de la SEXP était exploitée avec succès. Pour que les prêts soient consentis aux fins de tirer un revenu, seule l'existence d'un lien entre le revenu et le contribuable est nécessaire. M. T avait fait valoir l'existence d'un lien semblable dans *Toews* : il était un bénéficiaire d'une fiducie familiale qui détenait toutes les actions de la SPOR qui elle-même détenait la SEXP. Les dividendes de la SEXP seraient payés à la SPOR, puis distribués à la fiducie. En sa qualité de bénéficiaire de la fiducie, M. T pouvait raisonnablement s'attendre à recevoir des distributions de revenu de celle-ci.

La CCI a cependant refusé d'appliquer le principe dégagé dans *Byram* parce que le lien entre M. T et la SEXP était insuffisant : le lien entre la SEXP et la fiducie ne s'étendait pas à M. T parce qu'il est possible que les bénéfices de la SEXP ne s'accumulent jamais en sa faveur. Les termes de la fiducie permettaient aux fiduciaires de verser la totalité ou une partie du revenu de la fiducie à un bénéficiaire à l'exclusion de tous les autres. Comme M. T n'était que l'un des quatre fiduciaires et l'un des quatre bénéficiaires et qu'il ne pouvait obtenir une distribution de la fiducie sans le consentement de deux autres fiduciaires, il pouvait peut-être s'attendre à recevoir des bénéfices de la SEXP, mais il n'avait certainement aucun droit à ceux-ci dans la structure existante. La CCI était sympathique à la situation de M. T : le choix d'une structure qui mettait apparemment davantage l'accent sur les conséquences du succès de la SEXP que sur son échec possible avait fini par priver M. T de la possibilité de bénéficier, à tout le moins, d'une déduction fiscale à la suite de cet échec.

Dans *DePedrina* (2005 TCC 590), le contribuable (M. D) avait été surpris de se voir cotiser un gain en capital lors de la disposition d'un immeuble : une partie substantielle du gain s'était accumulée avant qu'il eut pris possession du bien en 1997, même si ses parents lui avaient accordé un domaine résiduel sur celui-ci en 1978. La CCI était sympathique à la cause du contribuable, mais elle a déclaré que le législateur avait expressément prévu ce résultat dans l'article 43.1.

En 1978, sans informer leurs enfants, les parents de M. D avaient signé et enregistré un acte de cession d'une propriété de cinq acres sur laquelle ils résidaient, transférant le domaine résiduel sur ce bien à M. D, à son frère et à leur épouse (les enfants), se réservant un domaine viager sur le bien. Au décès du parent survivant

en 1997, le domaine viager s'était éteint et les enfants avaient acquis les pleins droits de propriété du bien. En 1998, ils l'avaient vendu au prix de 1,8 million de dollars.

Selon le paragraphe 43.1(1), les parents étaient réputés avoir disposé du domaine viager sur le bien immeuble en 1978 et l'avoir acquis de nouveau immédiatement pour un produit égal à sa JVM à ce moment. La disposition réelle du domaine résiduel avait été combinée à une disposition réputée du domaine viager pour une disposition de la totalité des domaines des parents sur le bien en 1978, et tout gain accumulé (alors) aurait dû être inclus dans leur revenu. L'extinction du domaine viager au décès de la mère avait donné lieu à une disposition réputée du bien par elle pour un produit égal à son PBR. Le gain qui s'était accumulé entre la disposition (en 1978) du domaine résiduel et l'extinction du domaine viager en 1997 – une période pendant laquelle les enfants ne détenaient qu'un domaine résiduel – n'avait donc été constaté ni par la mère ni par sa succession, mais il avait plutôt été reporté jusqu'à la vente du bien par les enfants en 1998.

L'ARC avait fait valoir que les conséquences fiscales devaient être conformes à l'article 43.1 : en sa qualité de propriétaire actuel, M. D devrait être imposé sur le gain accumulé depuis qu'il avait acquis le domaine résiduel en 1978 – à savoir, on le suppose, la majeure partie du gain en capital de 400 000 \$ qui lui avait été attribué, ainsi qu'à son épouse, sur la base de la valeur du domaine viager en 1978 utilisée comme PBR lors de la vente ultime en 1998. M. D en avait appelé de la cotisation principalement pour des motifs d'équité, faisant valoir qu'il ne devait pas être imposé sur le montant du gain accumulé avant 1997 parce qu'il ne pouvait exercer pleinement ses droits de propriété sur le bien jusqu'à ce moment. M. D avait aussi fait remarquer que les conséquences étaient particulièrement défavorables parce que les parents n'avaient pu demander l'exemption pour résidence principale sur le gain ou la partie de celui-ci attribuable à la partie du bien utilisée comme résidence principale.

Encore une fois, la CCI a statué qu'elle ne pouvait annuler une cotisation qui découle d'une application adéquate de la législation fiscale, même si les conséquences sont défavorables. Le législateur avait clairement envisagé ces conséquences fiscales particulières lors de l'adoption de l'article 43.1. Tant que l'acte de cession signé par les parents était légalement exécutoire, les cotisations de l'ARC ne pouvaient être annulées.

Wayne Tunney  
KPMG s.r.l., Montréal

## WILLIAMS ET LA PROPRIÉTÉ EFFECTIVE

Le traitement fiscal réservé aux fiducies commerciales a récemment suscité de nombreux commentaires dans la presse. Étonnamment, après 500 ans d'existence du droit des fiducies et plus de 50 ans de règles fiscales

canadiennes sur les fiducies, la distinction entre l'imposition des fiducies et celle des bénéficiaires n'est toujours pas évidente. Le récent arrêt *Williams* (2005 TCC 558) illustre bien cette complexité.

Les faits et les enjeux sont simples, mais la loi ne l'est pas. La controverse reposait sur l'interprétation de l'acte de fiducie. M. W avait transféré plusieurs biens, incluant des actions d'une société privée, à une fiducie dont il était, du moins à première vue, l'unique bénéficiaire. Il en était également l'un des trois fiduciaires. Dans la forme, la fiducie était une fiducie dite de protection : le constituant de la fiducie n'avait aucun contrôle sur les biens de celle-ci – on ne sait pas très bien pourquoi, puisque toute protection contre les créanciers était inefficace. Les actions transférées avaient un PBR nominal et une JVM de 2,5 millions de dollars. M. W avait fait l'objet d'une nouvelle cotisation au motif qu'il avait réalisé un gain en capital sur la disposition de ses actions dans la fiducie. La question était de savoir s'il y avait eu disposition ce qui, par définition, exclut tout transfert de bien qui a pour effet d'en changer la propriété légale sans en changer la propriété effective.

Il semble que l'acte de fiducie appartenait à la catégorie des « faites-le vous-même »; il était vraisemblablement calqué sur un acte de fiducie rédigé pour une fiducie familiale. M. W était le seul bénéficiaire nommé de la fiducie, et les fiduciaires devaient gérer les biens de la fiducie et lui verser, à leur discrétion, tout revenu ou capital, à quelque moment, mais les biens de la fiducie devaient être distribués à M. W avant le 21<sup>e</sup> anniversaire de la fiducie. Un certain nombre de clauses de l'acte de fiducie semblaient incompatibles avec le statut de bénéficiaire unique de M. W. P. ex., l'acte de fiducie comportait une clause de bénéficiaire privilégié, une clause de non-acquisition et une clause de non-retour. La première était inutile, la deuxième comportait une erreur et la troisième n'avait aucun sens dans le contexte d'un bénéficiaire unique. Une autre clause permettait à la fiducie d'être modifiée, mais avec le consentement du contribuable. L'avocat de la Couronne prétendait que cette dernière clause ouvrait la possibilité d'ajouter d'autres bénéficiaires.

La CCI a examiné de près les incohérences et a conclu que, tout compte fait, M. W était le « propriétaire effectif » des biens de la fiducie et qu'il n'y avait donc pas eu de disposition. Le tribunal a noté que la nature exacte de la participation d'un bénéficiaire dans une fiducie fait depuis longtemps l'objet de débats théoriques, mais a conclu qu'elle n'avait pas à les régler pour se prononcer dans cette cause. Cependant, comme proposition initiale, la cour a indiqué qu'il était logique de considérer qu'un bien a toujours un « propriétaire effectif » : selon un récent article cité à l'appui, les bénéficiaires d'une fiducie sont, après tout, les parfaits « propriétaires effectifs ». Le tribunal a aussi indiqué que l'expression « propriété effective » peut avoir des significations différentes selon le contexte, et il a distingué de façon claire « la propriété », qui semblait être au cœur de la position de la Couronne, et la « propriété effective », qui était en cause. En l'espèce, les biens de la fiducie étaient maintenus pour le seul bénéfice de M. W : personne d'autre ne pouvait en

bénéficiaire, et les fiduciaires étaient tenus de les gérer dans son meilleur intérêt. Comment quelqu'un d'autre que M. W aurait-il pu en avoir la propriété effective?

L'avocat de la Couronne a fait remarquer que le contribuable avait, en apparence, évité l'impôt sur le transfert du bien et il avait aussi évité l'application des règles d'attribution prévues au paragraphe 75(2), à cause de la clause de non-retour. Une note infrapaginale sur le sujet semble semer une certaine confusion : le tribunal a soutenu qu'il n'était pas d'accord que le contribuable avait évité l'application du paragraphe 75(2), laissant peut-être sous-entendre qu'il y avait eu disposition. Peut-être que le tribunal voulait dire qu'il n'était ni d'accord ni en désaccord pour que la règle s'applique parce que, tout compte fait, il semble clair qu'il n'y avait pas eu de disposition au départ. Il ne pouvait y avoir d'attribution parce que les liens de M. W avec le bien n'ont jamais été rompus.

*John Jakolev et Graham Turner*  
Jet Capital Services Limited, Toronto

## CERTIFICATS SELON L'ARTICLE 116

Lors de la disposition réelle ou réputée, directe ou indirecte, d'un bien immeuble par un non-résident, un certificat peut être exigé en vertu de l'article 116.

Une disposition réputée comprend une saisie par un créancier, un don ou un legs, une réorganisation de société, une fusion ou une liquidation, et un achat ou un rachat d'actions pour annulation. Un non-résident est imposable sur la disposition d'un bien canadien imposable (BCI), y compris un bien immeuble situé au Canada, ou d'une participation indirecte telle une participation dans une société de personnes ou des actions d'une société privée non-résidente dont les biens immeubles situés au Canada, à tout moment au cours des 60 mois précédents, représentaient plus de 50 % de tous les biens. Si une telle société privée fait un appel public à l'épargne au moyen d'un échange d'actions ou d'une fusion ou unification, le statut de BCI des actions suit. (Aucune règle semblable ne s'applique lors d'un remaniement de capital sur une base d'impôt reporté.) Les actions d'une société publique non canadienne cotée qui satisfont au critère des « plus de 50 % de biens immeubles » sont également des BCI si l'actionnaire non-résident, seul ou avec d'autres parties ayant avec lui un lien de dépendance, détenait au moins 25 % des actions de n'importe quelle catégorie.

Les traités fiscaux signés par le Canada n'exonèrent généralement pas les gains en capital réalisés sur des biens immeubles canadiens directement ou au moyen d'une disposition d'actions d'une société privée dont la valeur provient principalement de biens immeubles canadiens. Le traité Canada/R.-U. exempte un actionnaire qui détient moins de 10 % de telles actions. Le traité Canada/É.-U. est le seul qui exonère un gain réalisé par un résident des États-Unis lors de la disposition d'actions d'une société non canadienne dont la valeur provient

principalement de biens immeubles canadiens. Cette exonération ne s'applique pas à une société à responsabilité limitée (s.r.l.; « *limited liability company* ») américaine à moins que celle-ci ne choisisse d'être considérée, aux fins de l'impôt américain, comme une société par actions; l'ARC est d'avis qu'une s.r.l. n'est pas un résident en vertu du traité parce qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt. Certains traités exonèrent les gains sur les actions de sociétés cotées dont la valeur provient principalement de biens immeubles : Afrique du Sud, Algérie, Allemagne, Autriche, Belgique, Bulgarie, Croatie, Estonie, Hongrie, Irlande, Islande, Italie, Kazakhstan, Kirghizistan, Koweït, Lettonie, Liban, Lituanie, Luxembourg, Mexique, Ouzbékistan, Pays-Bas, Royaume-Uni, Slovénie, Suède, Suisse, Tanzanie, Ukraine et Venezuela.

L'article 116 exige du vendeur qui est ou sera un non-résident au moment de la disposition qu'il demande un certificat de décharge avant la disposition ou dans les 10 jours suivant la disposition d'un bien canadien imposable autre qu'un bien exclu, même si une exonération en vertu d'un traité s'applique; le défaut de se conformer à cette exigence ou une fausse déclaration expose le vendeur à des poursuites. Des problèmes d'ordre pratique se posent si les actions d'une société résidente non canadienne sont vendues par un non-résident à un autre non-résident. Aucun certificat de décharge n'est exigé pour des actions cotées sur une bourse prescrite et, par conséquent, un certificat en vertu de l'article 116 n'est pas exigé si un traité s'applique, mais le contribuable doit néanmoins produire une déclaration de revenus pour demander l'exonération en vertu du traité.

L'émission d'un certificat peut prendre six semaines ou plus. L'ARC fournit des lettres de confort si un certificat de conformité ne peut être délivré avant la clôture de l'opération : l'acheteur doit retenir 25 % du prix d'achat et il peut attendre que le certificat soit délivré sans être passible de pénalités ou d'intérêts. Un vendeur non-résident potentiel d'actions (qui sont des BCI) doit remplir un formulaire T2062 et fournir des renseignements comme le nom et l'adresse du vendeur et de l'acheteur, une description du bien, le produit estimatif ou réel et le coût fiscal du BCI. Tout allègement en vertu d'un traité doit être invoqué au moment de la demande, et une preuve de résidence est exigée. Si une société de personnes étrangère détient des actions qui sont des BCI, un avis de disposition est produit pour tous les associés, comprenant les noms, adresses et les numéros d'identification fiscale des associés non-résidents ainsi que l'impôt payé ou la garantie donnée.

Lors de la vente d'actions, la demande doit être accompagnée d'un montant correspondant à 25 % du gain brut, qui est versé ou fourni au titre de l'impôt ou de la garantie; les frais ne sont déduits que dans la déclaration de revenus, et un remboursement peut être obtenu. Le formulaire T2064 est le certificat de décharge utilisé pour une disposition éventuelle; le formulaire T2068 est utilisé pour une disposition réelle. Le certificat fixe un plafond, fondé sur le produit déclaré; un second certificat peut être



exigé si l'identité de l'acheteur change, si le prix augmente, ou si le coût fiscal du bien est moindre. L'impôt supplémentaire doit être payé avant qu'un certificat de conformité soit émis. L'acheteur doit faire une « enquête sérieuse » pour déterminer si le vendeur est un non-résident; les conventions de vente canadiennes portant sur des actions de sociétés privées canadiennes ou sur des biens immeubles canadiens renferment un paragraphe modèle selon lequel le vendeur n'est pas un non-résident au moment de la conclusion de l'opération. Si un vendeur indique qu'il est un non-résident, l'acheteur doit exiger un certificat de décharge en vertu de l'article 116 précisant un plafond qui n'est pas inférieur au prix d'achat, pour être exonéré de toute responsabilité.

Si une exonération est demandée en vertu d'un traité fiscal, l'émission du certificat est facultative; il se pourrait qu'un certificat soit refusé si l'opération porte sur une planification abusive – p. ex., lorsque des résidents canadiens détiennent des actions d'une société non-résidente ou qu'il est impossible d'identifier les propriétaires réels parce que les actions sont détenues par une société de personnes à plusieurs associés. En l'absence d'un certificat, ou si le montant du certificat est inférieur au prix d'achat, l'acheteur doit retenir et remettre 25 % du produit brut dans les 30 jours suivant la fin du mois. Un retard de paiement donne lieu à une pénalité, et le défaut d'opérer la retenue rend l'acheteur redevable de 25 % du produit brut plus les intérêts et d'une pénalité de 10 % du montant exigé. L'acheteur peut être redevable de 50 % du produit brut dans le cas d'une vente directe d'un bien immeuble faisant partie d'un inventaire sans qu'un certificat de décharge ne soit émis, et de 50 % de l'excédent du produit sur le montant du certificat. L'exercice d'un bon de souscription pour l'achat d'actions d'une société privée résidant au Canada ou l'octroi par un non-résident d'une option d'achat de telles actions ou de tels biens immeubles au Canada constitue une disposition d'un BCI, et un certificat de décharge est exigé. Cependant, l'émetteur du bon de souscription n'est pas un acheteur à ces fins et il n'est pas redevable si un certificat n'est pas obtenu (TI 2005-0111741E5).

Dans le cas d'un immeuble situé au Québec, l'article 1094 de la *Loi sur les impôts du Québec* prévoit une procédure semblable reposant sur un certificat. Le vendeur doit payer un impôt québécois correspondant à 12 % du gain et, en l'absence de certificat, l'acheteur doit retenir 12 % du produit. On observe quelques différences : une société non-résidente doit obtenir un certificat lors de la disposition d'un bien québécois imposable, mais un particulier non-résident n'a besoin d'un certificat que lors de la vente d'un bien immeuble situé au Québec, et non lors de la disposition d'actions d'une société résidente ou étrangère. Un certificat est également exigé pour toutes les dispositions réputées, y compris celles survenant au décès.

Jack Bernstein  
Aird & Berlis LLP, Toronto

## CREDITS PROVINCIAUX À LA R&D

Les sociétés peuvent demander des crédits d'impôt à la R&D dans huit provinces et un territoire. À Terre-Neuve et au Labrador, au Québec et au Yukon, les particuliers peuvent également demander les crédits. Les crédits

	Taux (%)	Remboursable?	Période de report rétro-spectif (années)	Période de report prospectif (années)
AB	Aucun allègement pour la R & D			
C.-B.	SPCC admissible	10	Oui	s.o.
	Autres sociétés		Non	3
MB	20			
N.-B.	15	Oui	s.o.	s.o.
T.-N.				
N.-É.				
T.-N.-O.	Aucun allègement pour la R&D			
NU	Aucun allègement pour la R&D			
ON	Crédit d'impôt à l'innovation	10	Oui	s.o.
	Crédit d'impôt pour les entreprises parrainant des instituts de recherche			
Î.-P.-É.	Aucun allègement pour la R&D			
QC	Crédit d'impôt pour les salaires de R & D	17,5 ou 37,5	Oui	s.o.
	Crédit d'impôt pour les centres de recherche universitaires et les centres de recherche publics			
SK	15	Non	3	10
YT	15	Oui	s.o.	s.o.

Notes : s.o. — sans objet. Le crédit d'impôt à la R&D remboursable de la **Colombie-Britannique** est limité à 10 % du moins élevé : 1) des dépenses admissibles de R&D et 2) du plafond fédéral de dépenses de R&D (2 M\$ ou moins). En **Ontario**, les sociétés qui, sur une base de sociétés associées, ont un revenu imposable qui ne dépasse pas 300 000 \$ et dont le capital imposable est inférieur à 25 M\$ peuvent demander le crédit d'impôt à l'innovation à concurrence de 2 M\$ de dépenses; un crédit partiel est disponible si le revenu imposable se situe entre 300 000 \$ et 500 000 \$ ou si le capital imposable se situe entre 25 M\$ et 50 M\$. La totalité de dépenses courantes et 40 % des dépenses en immobilisations sont admissibles. Le crédit d'impôt pour des centres de recherche parrainant des instituts de recherche est de 20 % des paiements admissibles (à concurrence de 20 M\$ annuellement en tenant compte des sociétés associées) à un institut de recherche admissible de l'Ontario. **Québec** : Les sociétés sous contrôle canadien dont l'actif est inférieur à 25 M\$ sont admissibles à un crédit de 37,5 % jusqu'à concurrence de 2 M\$ de salaires de R&D en tenant compte des sociétés associées; si les actifs de la société se situent entre 25 M\$ et 50 M\$, le taux est réduit graduellement jusqu'à 17,5 %, c'est-à-dire le taux applicable à tous les autres contribuables. La moitié des paiements à des sous-traitants non liés est admissible au crédit. Le Québec accorde un crédit de 35 % sur 80 % des paiements à certaines entités admissibles (p. ex., les centres de recherche universitaires et publics). Le taux du **Yukon** est de 20 % des dépenses admissibles effectuées au Collège du Yukon. Tous les plafonds visent l'année précédente, et s'appliquent, sur une base mondiale aux groupes de sociétés associées.

d'impôt à la R&D peuvent être portés en diminution de l'impôt sur le revenu provincial ou territorial. En Ontario et au Québec, le crédit d'impôt peut réduire les taxes sur le capital. Les crédits d'impôt des provinces et des territoires sont considérés comme une aide gouvernementale aux fins fiscales fédérales et de ce fait, ils viennent réduire les dépenses admissibles aux fins de la déduction fédérale au titre de la R&D et des crédits d'impôt à l'investissement fédéraux. Le tableau résume les crédits à la R&D des provinces et territoires pour 2005.

Des changements récents ont généralement bonifié les crédits à la R&D. Le crédit d'impôt à la R&D de la C.-B., qui devait prendre fin le 31 août 2004, a été prolongé de 5 ans jusqu'au 31 août 2009. Le crédit d'impôt à la R&D du Manitoba est passé de 15 % à 20 %, le 9 mars 2005 et, à compter de 2004, le report prospectif du crédit à la R&D est passé de 7 à 10 ans. (Les crédits d'impôt engagés avant 2004 continuent d'expirer après 7 ans.) Une proposition budgétaire du Québec augmente le taux du crédit pour les salaires de R&D, qui passe de 35 % à 37,5 % pour les dépenses de R&D engagées après le 21 avril 2005 par certaines sociétés sous contrôle canadien (aucun projet de loi n'a encore été déposé à cet effet). Le taux est toujours de 17,5 % pour tous les autres contribuables.

*Louis J. Provenzano et Christine Damianidis*  
PricewaterhouseCoopers LLP, North York

## Pays-Bas

Le 12 août 2005, la Cour suprême a conclu qu'un citoyen américain qui réside aux Pays-Bas ne peut déduire dans le calcul de son revenu imposable tout impôt américain exigible après l'application du crédit pour impôt étranger aux États-Unis.

## Cour européenne de justice

Le 15 septembre 2005, la Cour européenne de justice a conclu que lorsqu'un bateau de croisière qui se déplace entre deux ports situés dans l'UE fait escale dans un autre port qui n'est pas situé dans l'UE, il s'agit d'une escale dans un troisième territoire en vertu de l'article 8(1)(c) de la Sixième directive TVA. Le régime de la TVA dans l'UE ne s'applique pas aux ventes effectuées sur le bateau lors d'une escale : *Antje Kohler v. Finanzamt Dusseldorf Nord* (C-58/04).

*Maria Mavroyannis*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### Russie

Le 8 septembre 2005, l'administration fiscale a émis le *Order* SAE-3-26/439 annulant une lettre du 30 janvier 1996 et entérinant la procédure de confirmation du statut de résident permanent en Russie, aux fins des traités fiscaux conclus par ce pays, pour les particuliers (russes et étrangers), les entités légales russes et les organismes internationaux.

### France

Les détails de la réforme du régime d'imposition des particuliers on été rendu publics le 13 septembre 2005. À compter de 2006, le nombre de taux d'impôt sur le revenu des particuliers passe de six à quatre, et le taux le plus élevé passe de 48 % à 40 %. Un plafond de 60 % est instauré sur l'impôt sur le revenu total d'un particulier.

### Australie

Des propositions législatives datées du 14 septembre 2005 limitent de façon importante les reports prospectifs de pertes de sociétés dans le but d'empêcher les échanges de pertes. La loi fiscale actuelle ne précise pas de délai pour les reports prospectifs.

© 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](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.