

L'ATTRIBUTION PROVINCIALE DU REVENU

L'Agence du revenu du Canada (ARC) et le ministère des Finances de l'Ontario examinent de près l'attribution provinciale du revenu ce qui, par conséquent, accroît le fardeau de la conformité pour les entreprises canadiennes. L'ARC a fait de l'amélioration de la qualité des vérifications de l'attribution provinciale du revenu une priorité et elle mettra sur pied un groupe de travail pour étudier la question. De plus, les demandes d'interprétation technique portant sur la consolidation de pertes doivent dorénavant inclure une analyse des conséquences au chapitre de l'impôt provincial. L'accent mis sur l'attribution provinciale du revenu reflète un changement d'orientation de la part de l'ARC.

■ L'ARC a entrepris un projet pilote de 18 mois, le Plan de vérification de l'attribution provinciale du revenu (PVAPR), pour assurer que les recettes brutes gagnées par une société canadienne sont attribuées de façon adéquate entre les provinces et les territoires. Le projet a vu le jour suite aux craintes soulevées par les provinces consentantes (c.-à-d. toutes les administrations, à l'exception de l'Alberta, de l'Ontario et du Québec) au sujet de l'attribution provinciale du revenu, et d'autres craintes soulevées par l'Ontario parallèlement à son projet d'instauration d'un régime fiscal unique fédéral/Ontario pour les sociétés. Un plan de vérification de l'attribution provinciale du revenu doit être rempli dans le cadre de la vérification régulière de conformité fiscale de l'ARC. Le plan met l'accent sur : 1) les détails des activités de la société en ce qui a trait aux fusions, acquisitions, liquidations et réorganisations; l'endroit et le mode d'exploitation par la société de ses activités

commerciales; et les actionnaires, les sociétés liées et les opérations intersociétés; 2) la détermination des établissements stables (ES) dans chaque province (pour assurer qu'aucun ES n'est omis et que les établissements déclarés sont des ES); 3) le rapprochement entre les recettes brutes et les traitements et salaires figurant à l'annexe 5 de la T2 des sociétés et ceux des registres comptables; 4) les critères relatifs aux recettes brutes et aux traitements et salaires pour s'assurer qu'ils sont déclarés de façon adéquate, incluant la comptabilisation de toutes les recettes brutes gagnées dans chaque province et les traitements et salaires attribués à l'ES duquel l'employé relève. Le contribuable peut faire l'objet d'une nouvelle cotisation si le plan étaye une réattribution des montants déclarés à l'annexe 5 de la T2.

■ Lors de la table ronde de L'Association canadienne d'études fiscales de 2005, l'ARC a annoncé la création d'un groupe de travail formé de représentants des ministères des Finances et du Revenu fédéraux et provinciaux pour revoir les opérations qui ont une incidence sur les assiettes fiscales provinciales. Les opérations ciblées portent sur les consolidations de pertes et les prix de transfert.

■ L'ARC a également indiqué que les demandes d'interprétation technique portant sur les consolidations de pertes entre parties liées doivent dorénavant contenir une analyse des conséquences fiscales provinciales. L'ARC consultera une province si l'opération est susceptible d'influer de façon importante sur le revenu imposable dans une province consentante. Si l'effet n'est pas important ou que la province concernée est l'Alberta, l'Ontario ou le Québec, l'ARC fera parvenir une copie de l'interprétation technique à la province.

■ Le ministère des Finances de l'Ontario accroît l'accent mis lors de la vérification sur les arrangements de prix de transfert entre entités en Ontario et parties liées dans d'autres administrations canadiennes. Cette initiative, qui avait été suggérée dans le budget de 2005 de l'Ontario, vise à assurer que l'assiette de l'impôt sur les sociétés sera protégée si un régime fiscal unique fédéral/Ontario pour les sociétés est adopté.

Ces initiatives accroissent les fardeaux de la conformité et de la planification fiscale des sociétés canadiennes. En effet, celles-ci doivent non seulement évaluer leurs arrangements de prix de transfert avec des sociétés liées à l'étranger, mais également ceux conclus avec des sociétés liées dans d'autres provinces et territoires. Les sociétés canadiennes doivent dorénavant examiner leurs opérations internationales et inter-provinciales avec les succursales et les ES, et porter une attention particulière aux activités commerciales susceptibles de créer involontairement un ES dans une province ou un territoire.

Louis Provenzano et Sheryl Mapa
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

Dans ce numéro

L'attribution provinciale du revenu	1
Simplification de la taxe de vente américaine	2
Libellé des demandes de remboursement	2
Fardeau fiscal des provinces	3
Changement de position de l'ARC	3
Simplification fiscale aux États-Unis	4
Les SPCC et le versement de primes	5
Services logiciels et petites entreprises	7
Sociétés de personnes et ISE	7
La planification successorale après une séparation	8
Capitalisation restreinte et société de personnes	9
RS&DE et changements législatifs	9
Vente d'une SCAN par un non-résident	10
Actualités fiscales étrangères	11

SIMPLIFICATION DE LA TAXE DE VENTE AMÉRICAINE

Les sociétés canadiennes qui réalisent des opérations de vente aux États-Unis doivent se conformer aux lois des États et des administrations locales sur les taxes de vente : 45 États et plus de 7 000 administrations locales imposent une taxe de vente. Le *Streamlined Sales Tax Project* (SSTP), lancé en 2000, est la première tentative importante de concevoir un système de taxes de vente uniforme dans le but de faciliter la conformité et, ainsi, d'accroître les recettes tirées des taxes de vente.

Le SSTP a donné naissance au *Streamlined Sales Tax Governing Board* (ci-après l'agence), qui a commencé ses activités le 1^{er} octobre 2005 et qui a la responsabilité d'administrer le *Streamlined Sales and Use Tax Agreement*. Cette entente, qui uniformise les définitions, les assiettes fiscales et les règles de détermination de source de revenu, simplifie les barèmes des taux de taxation ainsi que les exigences administratives. Jusqu'à maintenant, 18 États se sont conformés, entièrement ou partiellement, aux exigences de l'entente et, ainsi, se qualifient comme membres à part entière du conseil de l'agence.

La participation des contribuables au projet est volontaire. Les sociétés canadiennes qui ne se sont pas déjà inscrites auprès des États membres en vue de la perception de la taxe de vente et d'utilisation (« *sales and use tax* ») pourraient tirer profit de ce nouveau système d'inscription centralisé et du programme d'amnistie d'un an pour les taxes dues.

Le système d'inscription centralisé permet aux contribuables de s'inscrire volontairement en vue de la perception de la taxe de vente dans les 18 États participants. Les contribuables inscrits devront percevoir les taxes de vente et d'utilisation pour les 13 États qui se conforment en totalité aux exigences de l'entente (Indiana, Iowa, Kansas, Kentucky, Michigan, Minnesota, Nebraska, New Jersey, Caroline du Nord, Dakota du Nord, Oklahoma, Dakota du Sud et Virginie occidentale). Pour le moment, la perception de la taxe est facultative pour les États qui ne se conforment que partiellement à l'entente (Arkansas, Ohio, Tennessee, Utah et Wyoming). Les contribuables inscrits doivent commencer à percevoir les taxes de vente et d'utilisation 60 jours après avoir donné avis de l'existence d'au moins un fournisseur de service certifié approuvé (CSP) ou d'un système automatisé certifié (CAS), selon la méthode utilisée par le contribuable. Les CSP sont des mandataires autorisés qui peuvent aider les contribuables dans le processus de perception et de remise des taxes; les CAS sont des systèmes logiciels reconnus que les contribuables utilisent pour se faciliter les calculs.

Une période d'amnistie de 12 mois, qui prend fin en septembre 2006, est accordée aux contribuables qui s'inscrivent volontairement; l'amnistie s'applique aux taxes de vente et d'utilisation non perçues ou impayées

pour la période antérieure à l'inscription dans les États qui participent entièrement au projet. Pour les États qui ne se conforment que partiellement, le décompte de la période d'amnistie ne se mettra en marche qu'à la date à laquelle l'État devient un membre à part entière du conseil de l'agence. Les contribuables qui font déjà l'objet d'une vérification ne sont pas admissibles au programme d'amnistie.

Jeffrey Brown et Laura Naclerio
KPMG LLP, Toronto

LIBELLÉ DES DEMANDES DE REMBOURSEMENT

Il est fréquent que les contribuables rédigent une demande de remboursement dans des termes généraux. Dans *Scott Paper* (2005 FC 1354), la Cour fédérale (CF) a indiqué que cette pratique peut se retourner contre le demandeur.

Scott Paper fabriquait des produits de papier, incluant le papier-mouchoir et le papier hygiénique. Quand la TPS a remplacé la TVF le 1^{er} janvier 1991, Scott Paper avait présenté une demande de remboursement, alléguant un paiement en trop de la TVF sur des ventes exonérées. La demande de remboursement totalisait environ 2,8 millions de dollars et elle avait été produite pour permettre à Scott Paper de conserver ses droits. En 1999, et après un jugement de fond dans une cause non liée mais qui établissait un précédent, le ministre avait entrepris une « vérification sur place » pour vérifier la documentation de Scott Paper et il avait conclu qu'une partie importante de la demande de remboursement devrait être refusée. Scott Paper avait alors demandé au ministre de tenir compte, dans le cadre de la demande de remboursement originale, d'un remboursement non demandé de taxes payées par erreur sur le papier hygiénique : le total de cette nouvelle demande et les montants admis dans la demande originale étaient toujours compris dans les 2,8 millions de dollars demandés.

Dans une décision, le ministre n'avait admis que 1,6 million de dollars relativement au papier-mouchoir, et avait refusé la demande entière concernant le papier hygiénique : dans la demande de remboursement originale, le papier hygiénique n'était pas mentionné, et le délai de prescription de deux ans pour présenter une demande était expiré. Scott Paper avait, sans succès porté la décision en appel devant le Tribunal canadien du commerce extérieur (TCCE), et elle avait ensuite exercé son droit de demander un procès *de novo* devant la CF. La CF a rejeté l'appel, concluant que le libellé général de la demande de remboursement ne satisfaisait pas aux exigences statutaires de l'article 68 de la LTA en ce qui a trait au papier hygiénique. Tout comme le TCCE, la CF a conclu que pour respecter les délais de prescription habituels pour soumettre une demande de remboursement, un contribuable doit indiquer de façon

raisonnable l'objet de sa demande et la nature de l'erreur alléguée. Le délai de prescription statutaire de deux ans qui faisait partie du processus de remboursement témoignait, selon le tribunal, de l'intention du législateur d'établir un degré de certitude concernant les demandes de remboursement. Pour administrer adéquatement la LTA, il est nécessaire d'avoir une certitude quant à la nature et à la portée du remboursement demandé. Si la catégorie de produit faisant l'objet de la demande pouvait demeurer indéterminée, le délai de prescription statutaire serait, en réalité, sans effet. En général, les tribunaux chercheront à éviter une interprétation qui va à l'encontre d'une disposition.

Ce jugement rappelle l'arrêt *W. Ralston* (2002 FCT 627), où la CF avait fait remarquer que l'article 68 de la LTA « oblige à énoncer, dans la « demande », le type de biens visés et la nature de l'erreur ». *Scott Paper* réitère la leçon pour tous les contribuables : en vertu de la législation fiscale moderne, toute demande de remboursement ou de remise (p. ex., aux fins de la TPS, de l'impôt sur le revenu ou les taxes de vente provinciales) exige un certain degré de précision dans l'exposé des motifs à l'appui. La cause offre également à l'ARC certaines munitions utiles pour attaquer les « nouveaux arguments » à l'appui des demandes de remboursement. P. ex., une demande de remboursement en vertu de l'article 261 de la LTA peut être produite pour la TPS payée « par erreur » si des biens d'entreprise achetés lors de la vente d'une entreprise ne sont pas taxables en vertu de l'article 167 de la LTA (vente d'une entreprise). Or, il a été établi plus tard que l'article 167 de la LTA ne s'appliquait pas, mais que les biens étaient néanmoins non taxables en vertu du paragraphe 200(3) de la LTA (d'un utilisateur exonéré à un utilisateur exonéré). Selon *Scott Paper*, il semble nécessaire de produire une nouvelle demande de remboursement et ce, dans les délais prévus.

Robert G. Kreklewetz

Millar Kreklewetz LLP, Toronto

FARDEAU FISCAL DES PROVINCES

Les comptes économiques provinciaux récemment publiés par Statistique Canada donnent les détails du total des impôts payés en 2003. Encore une fois, c'est l'Alberta qui a le plus faible ratio des impôts au produit intérieur brut provincial (PIBP), à savoir 24,6 %. Le Québec, à 38,3 %, a toujours le ratio le plus élevé. Les trois territoires continuent de bénéficier des ratios d'impôt les plus bas.

Le ratio de l'impôt au PIBP demeure, parmi les nombreuses méthodes disponibles, le moyen le plus fiable de comparer le fardeau fiscal parce qu'il tient compte de tous les impôts et taxes ainsi que d'un certain nombre de droits et charges spéciaux, comme les droits d'immatriculation des véhicules moteurs, des profits réalisés sur la vente de boissons alcoolisées et des primes d'assurance-maladie. Le ratio ne donne aucune

Impôts en pourcentage du produit intérieur brut provincial, 2003

	Fédéral	Provincial	Local	RPC/RRQ	Total
T.-N.	11,5	11,8	1,3	2,6	27,2
Î.-P.-É.	16,7	15,1	1,1	3,7	36,6
N.-É.	15,2	13,4	2,8	3,1	34,5
N.-B.	14,5	13,4	1,7	3,5	33,1
QC	14,9	17,1	3,2	3,2	38,3
ON	16,1	11,7	3,8	2,9	34,6
MB	14,1	13,2	3,1	3,2	33,6
SK	12,8	12,0	3,8	2,6	31,1
AB	13,5	7,3	1,7	2,2	24,6
C.-B.	15,0	11,3	2,1	3,1	31,5
T.-N.-O.	10,2	6,1	1,0	2,0	19,3
NU	12,0	4,5	0,8	2,7	20,1
YU	13,0	5,8	1,7	3,5	24,0
Moyenne nationale ..	15,0	12,3	3,0	2,9	33,2

information sur la valeur obtenue pour les impôts payés, et il ne peut non plus montrer l'avantage résultant des subventions à l'assurance automobile ou aux services publics, un élément qui fait partie de nombreuses comparaisons des impôts budgétés par les provinces. Il donne une indication des ponctions opérées par le secteur public sur chaque économie provinciale.

Le tableau montre que, pour la plupart des provinces, les ratios varient très peu d'une année à l'autre, sauf pour les deux principales provinces productrices de pétrole, l'Alberta et Terre-Neuve/Labrador, où les ratios ont chuté de deux points de pourcentage de 2002 à 2003 tandis que le ratio de la Colombie-Britannique est passé de 32,2 % à 31,5 % sur la même période. Les ratios ont augmenté à l'Île-du-Prince-Édouard et au Québec, mais de moins de 0,5 point de pourcentage dans les deux cas.

Le tableau indique également l'importance relative de chaque niveau de gouvernement dans le fardeau fiscal. En moyenne, les prélèvements fédéraux représentaient 15 % du PIBP, soit un peu moins que les 15,3 % représentés par les niveaux combinés provinces/administrations locales. Les impôts fédéraux levés dans les provinces variaient entre 11,5 % du PIBP à Terre-Neuve/Labrador et 16,7 % à l'Île-du-Prince-Édouard.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

CHANGEMENT DE POSITION DE L'ARC

Selon une récente interprétation technique (TI 2004-009940117), le taux de 25 % de la retenue d'impôt de la partie XIII s'applique quand une SCAN paie un dividende à une fiducie résidente d'un État non signataire d'un traité avec le Canada même si son bénéficiaire, lui, est un

résident d'un pays signataire. La position de l'ARC est donc qu'il n'y a pas de « conduit » (vers la fiducie) pour accorder un taux moins élevé prévu dans le traité, un changement par rapport à sa position antérieure.

Une IT de 1987 (97052-5) portait sur le taux de la retenue d'impôt sur les intérêts et dividendes payés à une fiducie des Bermudes dont les bénéficiaires étaient des résidents du Canada, des États-Unis et du Royaume-Uni. Selon l'ARC, comme l'impôt de la partie XIII ne tient pas compte du principe de la propriété bénéficiaire, l'obligation du payeur canadien consiste simplement à tenir compte de la résidence du destinataire, et le taux moins élevé prévu dans le traité s'applique. Selon les faits de la nouvelle IT, une société résidant au Canada paie un dividende à une fiducie résidant dans un pays non signataire. Le fiduciaire, qui se trouve aux Bermudes, paie un dividende à un bénéficiaire qui réside au Royaume-Uni, pays signataire. Selon l'ARC, le paiement à la fiducie constitue un paiement à un particulier résidant d'un pays signataire parce que, en vertu du paragraphe 104(2), une fiducie est réputée être un particulier. La fiducie ne bénéficie donc de la protection d'aucun traité, et le taux de la retenue d'impôt applicable est de 25 % en vertu de la partie XIII. L'ARC insiste sur le fait que sa précédente IT ne reflète pas sa position actuelle et qu'elle peut « regarder derrière » une fiducie qui pourrait raisonnablement être considérée comme agissant à titre de mandataire pour le compte des bénéficiaires, et considérer ceux-ci pour déterminer le traité fiscal applicable.

Projet de loi sur le budget de l'Ontario. Le 2 novembre 2005, l'Ontario a déposé le projet de loi 18 pour mettre en œuvre divers mesures du budget du 11 mai 2005. Plusieurs modifications sont apportées à la *Loi sur l'imposition des corporations* (LIC) de l'Ontario, incluant l'introduction de modifications rétroactives à la RGAE et de règles sur les abris fiscaux des sociétés ainsi que des restrictions à la déductibilité des dons de bienfaisance après un changement de contrôle. Le projet de loi contient également des modifications à la *Loi de l'impôt sur le revenu* de l'Ontario, dont une élimination progressive du crédit d'impôt pour les sociétés de fonds d'investissement de travailleurs.

L'article 5 de la LIC est modifié de sorte que la RGAE s'applique aux opérations en cas d'abus dans les dispositions du règlement de la LIC, d'une convention ou d'un traité fiscal avec un pays étranger, et de toute autre législation applicable au calcul du revenu. Ces modifications reprennent les modifications fédérales découlant du budget fédéral de 2004 et sont réputées avoir pris effet le 31 décembre 1991.

Le nouvel article 56.1 de la LIC reprend essentiellement les règles sur les abris fiscaux des sociétés de l'article 143.2 et du paragraphe 237.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale, et empêche une société de demander une déduction pour un montant se rapportant à un abri fiscal, sauf si elle produit auprès de l'ARC une déclaration de renseignements concernant l'abri fiscal.

Une société doit aussi réduire le montant de toute dépense qui représente un placement dans un abri fiscal ou qui est le coût ou le coût en capital des montants pour lesquels la société n'est pas entièrement à risque. Si une société produit sa déclaration de revenus ou un avis d'opposition en Ontario pour une année d'imposition en supposant que les règles fédérales sur les abris fiscaux s'appliquent déjà en Ontario, alors ces modifications s'appliquent aux biens acquis ou aux déboursés et dépenses effectués ou engagés après le 30 novembre 1994. Pour les sociétés qui ont produit de telles déclarations ou de tels avis d'opposition en supposant que les règles fédérales ne s'appliquaient pas en Ontario, les modifications s'appliqueront prospectivement.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

SIMPLIFICATION FISCALE AUX ÉTATS-UNIS

Le 18 octobre 2005, l'*Advisory Panel on Federal Tax Reform* du président américain a entériné deux options en matière de réforme fiscale à soumettre au Trésor pour étude et débat. La première option concerne un « impôt sur le revenu simplifié », un régime tout à fait différent de ce que l'on connaît et dont les objectifs sont les suivants : réduction des taux d'imposition, simplification des règles et incitatifs fiscaux plus ciblés mais plus limités. La seconde option vise la mise en place d'une « taxe à la consommation progressive » assortie d'un taux d'impôt maximum de 30 % pour les revenus de salaire, d'un taux uniforme de 15 % pour les revenus d'intérêts et de dividendes et les gains en capital, et d'un taux de 30 % pour les rentrées nettes des sociétés. Les entreprises pourraient imputer entièrement aux résultats le coût des nouveaux investissements. Dans les deux options, l'élimination de l'impôt minimum de remplacement (IMR) pour les particuliers et les sociétés est envisagé. Le panel ne recommandera, ni ne rejettera, l'option d'une taxe sur la valeur ajoutée complémentaire, mais son rapport comprendra des renseignements de base détaillés concernant une telle proposition. Lors de sa rencontre du 11 octobre, le panel a rejeté le remplacement de l'impôt sur le revenu actuel par une taxe de vente au détail nationale.

■ **Impôt sur le revenu simplifié.** L'impôt sur le revenu des particuliers simplifié élargirait l'assiette d'imposition en faisant disparaître certains éléments complexes, en éliminant l'IMR et la plupart des déductions et incitatifs fiscaux, et en réduisant le nombre de fourchettes d'imposition pour les particuliers, qui passeraient de six à trois (15 %, 25 % et 30 %). Tous les contribuables pourraient demander une déduction pour les dons de bienfaisance excédant 1 % de leur revenu et les sommes distribuées par les régimes d'épargne-retraite pourraient faire l'objet d'une donation sans incidence

fiscale. La définition de la rémunération imposable d'un employé a considérablement changé; les avantages sociaux consentis par l'employeur sont imposables mais les avantages en nature offerts à tous les employés continuent d'être exclus. Jusqu'à 15 % des intérêts hypothécaires payés à l'égard d'une résidence principale peuvent être déduits au titre d'un crédit à l'habitation; l'hypothèque maximale admissible correspond au montant de la provision pour prêt de la *FHA*. L'excédent des gains tirés de la vente d'une résidence principale sur 600 000 \$ (indexé sur l'inflation) est imposable aux taux d'impôt sur le revenu ordinaires. La déduction actuelle des impôts des États et des administrations locales, y compris les impôts fonciers, est éliminée. Pour encourager l'épargne personnelle, un programme d'épargne en quatre volets est proposé : 1) les régimes dits « *Save at Work* » remplacent les régimes à cotisations déterminées des employés et simplifient les règles de non-discrimination de sorte que les employés à rémunération élevée ne soient pas avantagés; 2) les régimes « *Save for Retirement* » remplacent les *IRA* (régime de retraite individuel) et les régimes de rémunération différée. Les cotisations annuelles jusqu'à 10 000 \$ sont permises sans réduction progressive selon le revenu; 3) les régimes « *Save for Family* » remplacent tous les autres mécanismes d'épargne bénéficiant d'une aide fiscale dans l'*Internal Revenue Code*, comme les régimes d'épargne-santé, régimes d'épargne flexible et régimes pour l'éducation; les cotisations annuelles sont permises à hauteur de 10 000 \$ sans réduction progressive en fonction du revenu; les gains sont libres d'impôt; 4) le « crédit pour épargnants » remboursable correspond à 25 % des sommes versées dans le régime jusqu'à 2 000 \$, avec réduction progressive au fur et à mesure de l'augmentation du revenu.

L'intégration complète est envisagée pour les sociétés. Les particuliers peuvent recevoir des dividendes de source américaine en franchise d'impôt et n'être imposés aux taux ordinaires que sur 25 % des gains en capital attribuables à la vente d'actions de société. L'impôt des sociétés est calculé selon une assiette fiscale « épurée » dont on a éliminé la plupart des crédits d'impôt et incitatifs spéciaux. Le taux d'imposition des sociétés, ramené à 31,5 %, s'applique à toutes les entités commerciales, incluant les entités « conduits » comme les sociétés de personnes, les sociétés dites « *S* » et les sociétés à responsabilité limitée. L'IMR des sociétés est aboli. Les entreprises dont les rentrées annuelles sont inférieures à 10 M\$ sont imposées selon les règles de la comptabilité de caisse. Les petites entreprises dont l'actif est inférieur à 1 M\$ peuvent imputer aux résultats toutes les dépenses d'entreprise (sauf les terrains et les immeubles) au moment où elles sont engagées, ce qui évite la création de tables d'amortissement pour des actifs précis. Les entreprises de taille moyenne dont l'actif se situe entre 1 M\$ et 10 M\$ bénéficient d'un régime d'amortissement simplifié. Pour faciliter la conformité, les

petites entreprises dont les recettes annuelles sont inférieures à 1 M\$ doivent avoir un compte de banque commercial. Les banques doivent fournir à l'IRS et au contribuable des relevés de renseignements annuels concernant toutes les opérations aux comptes; de même, les sociétés émettrices de cartes de crédit doivent fournir des relevés de renseignements annuels résumant les opérations de crédit.

Au niveau international, un système d'imposition territorial remplace le système actuel d'impôt sur le revenu mondial. Les revenus actifs étrangers ne sont pas assujettis à l'impôt américain et peuvent être rapatriés en franchise d'impôt; le régime du crédit pour impôt étranger est donc éliminé, sauf pour les revenus passifs étrangers, qui demeurent imposables. La résidence fiscale américaine de la société est établie non pas en fonction de son lieu de constitution mais plutôt de l'endroit principal où s'exerce sa direction.

■ **Taxe à la consommation progressive.** La taxe à la consommation progressive constitue un changement majeur par rapport à l'actuel régime fondé sur le revenu en se distinguant toutefois d'une taxe à la consommation pure, compte tenu de préoccupations relatives à la répartition du fardeau fiscal entre les groupes de revenus. Le revenu imposable des particuliers est déterminé essentiellement de la même façon qu'en vertu du régime de l'impôt sur le revenu simplifié, incluant le traitement des prêts hypothécaires résidentiels, des dons de bienfaisance et des mécanismes d'épargne. Les taux d'impôt sont de 15 %, 25 % et 30 % et un taux uniforme de 15 % s'applique aux revenus de la nature du capital (intérêts, dividendes et gains en capital).

Toutes les sociétés (autres que les sociétés à propriétaire unique) sont imposées à raison de 30 % des rentrées nettes de fonds. Une déduction est accordée au titre de la rémunération des employés. Les investissements de la nature du capital peuvent être imputés aux résultats immédiatement sans déduction des frais d'intérêt. Les pertes d'entreprise peuvent être reportées prospectivement.

Plusieurs questions demeurent sans réponse, dont celles liées aux modalités de transition et à l'imposition des services financiers : des règles spéciales sont essentielles parce que le régime des rentrées de fonds se traduirait par d'importantes pertes fiscales pour les sociétés de services financiers.

Steve Jackson

Ernst & Young LLP, Toronto

LES SPCC ET LE VERSEMENT DE PRIMES

Le 23 novembre 2005, le ministère des Finances a proposé de réduire l'impôt sur le revenu sur les dividendes admissibles dans un effort pour uniformiser

Tableau 1 Société par rapport à fiducie de revenu

	Grande société		Fiducie de revenu
	Actuel	Proposé	
	<i>en dollars</i>		
A) Revenu	100	100	100
B) Impôt des sociétés	(32)	(32)	0
C) Distribution à l'investisseur (particulier)	68	68	100
D) Inclusion dans le revenu du particulier	85	99	100
E) Impôt sur le revenu des particuliers (46 % x D)	39	46	46
F) Crédit d'impôt pour dividendes	(17)	(32)	—
G) Impôt sur le revenu des particuliers (net)	22	14	46
H) Impôt total payé (B + G)	54	46	46

Tableau 2 Prime versée pour éviter la double imposition

	Prime versée pour ramener le revenu en deçà		
	Pas de prime, dividende de liquidation (anciennes règles)	du plafond des affaires, dividende de liquidation (anciennes règles)	Pas de prime, dividende de liquidation (nouvelles règles)
	<i>en dollars</i>		
Revenu	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Prime	—	(700 000)	—
Total partiel	1 000 000	300 000	1 000 000
Impôt des sociétés sur premiers 300 000 \$ (à 17 %)	(51 000)	(51 000)	(51 000)
Impôt des sociétés sur solde (à 35 %)	(245 000)	—	(245 000)
Total partiel	704 000	249 000	704 000
Impôt des sociétés sur dividendes non admissibles (à 30 %)	(211 200)	(74 700)	(74 700)
Impôt des particuliers sur dividendes admissibles* (à 15 %)	—	—	(68 250)
Impôt des particuliers sur prime (à 45 %)	—	(315 000)	—
Plus : prime brute	—	700 000	—
Encaisse conservée	492 800	559 300	561 050

* Un dividende admissible est un dividende provenant du revenu après impôt (dans la mesure où ce revenu est assujéti au taux général d'impôt des sociétés).

les règles du jeu entre les sociétés et les fiducies de revenu. L'augmentation proposée du taux de la majoration du dividende et du taux du crédit d'impôt pour dividendes permettra théoriquement, et finalement, d'atteindre l'intégration fiscale, peu importe que le particulier gagne le revenu indirectement par l'intermédiaire d'une société ou directement à titre de participant d'une fiducie de revenu. La décision d'augmenter le taux du crédit d'impôt et de ne pas imposer les distributions des fiducies de revenu a été accueillie favorablement sur Bay Street alors que le secteur des fiducies de revenu et les sociétés qui versent des dividendes ont bondi. La proposition pourrait considérablement modifier la planification de la rémunération des propriétaires/dirigeants.

Le tableau 1 illustre l'intention du gouvernement fédéral de s'assurer que le fardeau fiscal global devrait être identique, que la société gagne le revenu et distribue le montant net d'impôt sous forme de dividendes à l'actionnaire canadien ou que l'actionnaire gagne le revenu directement à titre de participant d'une fiducie de revenu.

Traditionnellement, le revenu d'entreprise exploitée activement gagné par une SPCC en sus du plafond des affaires (actuellement de 300 000 \$ au fédéral) était versé sous forme de prime aux actionnaires actifs pour que l'excédent sur le seuil ne soit pas imposé deux fois lors de la distribution de dividendes aux actionnaires. Le tableau 2 illustre l'effet de cette pratique.

Selon le document d'information qui accompagne le communiqué de presse du ministère des Finances, « les SPCC pourront payer des dividendes admissibles dans la mesure où leur revenu (autre que le revenu de placement) est assujéti au taux général de l'impôt sur le revenu des sociétés ». Aussi, la partie du revenu net de la SPCC en sus de 300 000 \$ peut être distribuée sous la forme d'un dividende admissible. Cette stratégie visant à verser un dividende pour ramener le revenu en deçà du plafond – et la complexité et l'incertitude qu'elle comporte – est-elle toujours valide ?

L'intégration fiscale sans déclarer et verser une prime soulève d'importantes préoccupations fiscales. Si la déduction d'une prime déraisonnable est refusée en vertu de l'article 67 et que la prime est imposée aux mains de celui qui la reçoit, il y aura double imposition. Avec les années, l'ARC a élaboré des lignes directrices administratives à la lumière, entre autres, des diverses décisions sur le caractère raisonnable des primes versées à même le revenu des SPCC, telles qu'elles sont énoncées dans le bulletin *Impôt sur le revenu Nouvelles techniques* n° 22 (11 janvier 2002). Ces lignes directrices prévoient l'obligation pour l'actionnaire/dirigeant qui reçoit la prime : 1) d'être un actionnaire d'une SPCC, 2) d'être un résident canadien et 3) de participer activement aux activités quotidiennes de la SPCC; l'incertitude peut donc être soulevée à plusieurs égards. Comme les tribunaux ne sont pas liés par les lignes directrices de l'ARC, une prime peut être invalidée en

vertu de l'article 67 même si les lignes directrices ont été respectées. L'ARC pourrait également faire valoir que la prime n'a pas été engagée aux fins de gagner un revenu d'entreprise et refuser la déduction en vertu de l'alinéa 18(1)a). L'objectif d'intégration totale par le crédit d'impôt pour dividendes bonifié pourrait mener à l'élimination de la stratégie de versement d'une prime pour réduire le revenu d'une SPCC.

Paul LeBreux

Global Tax Law Professional Corporation, Toronto

Kim Moody

RSM Richter LLP, Calgary

SERVICES LOGICIELS ET PETITES ENTREPRISES

Le 2 novembre 2005, l'Ontario a introduit des mesures législatives destinées à réduire le taux de la taxe de vente au détail de l'Ontario (TVDO) sur les services logiciels fournis dans le cadre d'un contrat de service admissible. Le programme avait été annoncé à l'origine dans le budget de 2005 et il visait à offrir une solution de rechange aux petites entreprises qui devaient séparer les services logiciels taxables et non taxables et facturer la taxe au taux régulier de 8 %. Les modifications prévoient que de tels services pourront être facturés à un seul prix global sur lequel la taxe est calculée au taux de 6 %.

Ces modifications contribuent à réduire la complexité des règles actuelles régissant les services logiciels et à atténuer les difficultés administratives et commerciales qui se posent aux petits vendeurs qui tentent de s'y conformer. Les modifications fixent le taux réduit mais elles ne contiennent pas de détails sur les critères d'admissibilité. Il est probable que d'autres détails seront communiqués au début de 2006. Parmi les options envisagées, mentionnons la possibilité de lier l'admissibilité à des plafonds de revenu, un maximum de 200 000 \$ par année, p. ex., un niveau applicable à certaines autres mesures visant les petites entreprises selon le régime de la TPS. Un plafond plus élevé à concurrence de un million de dollars de ventes pourrait étendre l'accès au programme à un plus large éventail d'entreprises, comme celles qui en sont à l'étape du démarrage ou du développement et qui pourraient en bénéficier le plus.

Ces modifications prévoient que les vendeurs doivent être autorisés par le ministre à bénéficier du programme, ce qui permet au ministère des Finances de l'Ontario de mieux contrôler sa portée et lui offre la possibilité d'informer les demandeurs des exigences du programme et de l'application de la TVDO aux services logiciels. Elles exigent également de l'acheteur qu'il consente à payer la taxe selon une méthode spéciale; on suppose que ce consentement devra faire l'objet d'un contrat ou être consigné dans un document distinct. Cette exigence

signifie qu'un vendeur autorisé ne peut automatiquement appliquer le taux moins élevé à toutes ses ventes, mais qu'il doit traiter séparément chaque vente et chaque acheteur. La méthode spéciale ne peut s'appliquer si le vendeur n'est pas autorisé ou si le consentement de l'acheteur n'a pas été obtenu.

Au départ, l'application de cette méthode sera restreinte, mais il sera intéressant de surveiller l'évolution du programme et son degré d'acceptation par l'industrie. Son succès pourrait entraîner l'inclusion de programmes logiciels dans la définition de fourniture admissible et peut-être une augmentation du plafond de revenu pour les vendeurs autorisés.

Audrey Diamant

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

SOCIÉTÉS DE PERSONNES ET ISE

Il est important de savoir si une société de personnes est une personne distincte aux fins des impôts indirects. On peut se demander, p. ex., si la taxe de vente provinciale (TVP) s'applique lors de l'acquisition d'une participation dans une société de personnes parce que les associés détiennent une participation indivise dans les actifs sous-jacents de la société de personnes, ou si la participation est une part se rapprochant sensiblement des actions d'une société par actions ? On peut se demander également si l'impôt-santé des employeurs (ISE) de l'Ontario s'applique aux sommes versées à une société de personnes formée de particuliers étant donné que la société de personnes est transparente et qu'elle constitue simplement une relation contractuelle entre les associés ? Sous réserve d'une disposition législative applicable définissant une « personne » comme comprenant une société de personnes, la réponse à ces questions dépend, en général, de l'application de la théorie du « conduit » ou de celle de l'entité distincte.

La Cour supérieure de justice l'Ontario s'est penchée récemment sur le statut d'une société de personnes aux fins de l'ISE dans *SMI Sales Inc.* (2005 CanLII 34356). La question était de savoir si l'ISE s'appliquait à des montants payés par deux sociétés par actions, SMI Sales Inc. et Service Mold Inc., pour des services de gestion, à une société de personnes, Service Mold Associates. Les associés étaient deux particuliers dont la famille, détenait directement ou indirectement, les deux sociétés par actions en cause. L'ISE ne s'appliquait que si les paiements représentaient une « rémunération [...] en Ontario versée par un employeur »; à la lumière des définitions d'« employeur », de « rémunération » et d'« employé » données au paragraphe 1(1) de la loi sur l'ISE, le paiement fait à la société de personnes doit donc être considéré comme un paiement fait à un particulier pour que l'ISE s'applique. La cour a conclu que l'ISE ne s'appliquait pas aux montants payés à la société de personnes, en faisant valoir qu'une société de personnes est une entité juridique distincte de ses associés.

It is well decided that a partnership is a legal entity, which is separate and distinct from its constituent members and therefore is not an individual. In Re Langille et al v. Toronto-Dominion Bank (1982) 131 D.L.R. (3rd) 571, the Supreme Court of Canada confirmed that there is indeed a distinction between “persons” and “individuals” and that the latter concept is confined to single persons and is not therefore, a partnership or firm which [has] a separate and distinct meaning from that of “individual.”

Le fait que la cour ait cité l'arrêt *Langille* pour conclure qu'« il est bien établi » qu'une société de personnes est une entité juridique distincte ne semble pas convenir : les dispositions législatives pertinentes dans *Langille* définissaient expressément une « personne » comme incluant une société de personnes. (De même, dans les lois relatives à la TPS et à la TVP de l'Ontario, on définit une « personne » comme incluant une société de personnes.) De plus, dans l'abondante jurisprudence sur la question, on adopte pour la société de personnes la théorie du « conduit » selon laquelle on ignore généralement la société de personnes pour ne tenir compte que des associés. Cependant, compte tenu des modalités de la loi sur l'ISE et en particulier, de la référence, à l'article 1(1.1), au fait qu'une société de personnes est un employeur aux fins du paiement de l'ISE sur les montants qu'elle verse à ses employés, la décision de la cour semble juste. Par conséquent, dans la mesure où une société de personnes doit payer l'ISE sur la rémunération qu'elle verse à un employé, cet impôt ne peut être exigé sur les montants versés à une société de personnes.

Brent Murray

Wilson & Partners LLP, Toronto

LA PLANIFICATION SUCCESSORALE APRÈS UNE SÉPARATION

Dans *Gaudio* (CV-05-003040-00), la Cour supérieure de justice de l'Ontario a récemment conclu que la conjointe séparée (Mme G) d'une personne décédée (M. G) avait droit au produit du REER et de la police d'assurance-vie de celui-ci (« les régimes ») et ce, même si elle avait signé un accord de séparation qui ne lui donnait aucun droit au partage de la succession. Le tribunal a précisé que les clauses types de l'accord de séparation n'étaient pas suffisantes pour révoquer le statut de bénéficiaire désignée de Mme G en vertu des régimes, et que, à la lumière des faits, la preuve de l'intention de M. G de révoquer cette désignation était insuffisante.

L'arrêt *Gaudio* n'est pas une cause fiscale. Il souligne toutefois le fait qu'une personne devrait revoir sa planification successorale et la mettre à jour sans délai après des changements de vie ou des événements importants. La personne qui vit une séparation ou un divorce devrait faire appel à un conseiller juridique pour

inclure des dispositions spéciales dans un accord de séparation ou de divorce qui permettent de révoquer la désignation de l'ex-conjoint comme bénéficiaire de régimes (tels les REER et les polices d'assurance-vie); elle devrait également supprimer le nom de l'ex-conjoint comme bénéficiaire désigné de tout régime si telle est son intention.

Pendant le mariage, M. G avait désigné Mme G comme bénéficiaire des régimes. À la fin de 2004, le couple avait signé un accord de séparation à l'amiable : Mme G s'était déchargée de son droit à une part de la succession de M. G et elle était censée régler toutes les réclamations entre eux. Cependant, son statut de bénéficiaire désigné en vertu des régimes n'avait pas été expressément révoqué dans l'accord de séparation, et son nom n'avait pas été supprimé à titre de bénéficiaire désigné dans les régimes. Peu de temps après, M. G décédait ab intestat. Les deux n'avaient jamais divorcé. M. G ne s'était jamais remarié et n'avait pas d'enfant. Lui survivaient sa mère et des frères et sœurs.

La question était de savoir si l'accord de séparation révoquait effectivement Mme G à titre de bénéficiaire désigné du REER et de la police d'assurance-vie de M. G. Selon la cour, aucune désignation de bénéficiaire des régimes n'avait pas été révoquée expressément : les clauses types de l'accord de séparation portant sur les créances sur la succession ne permettaient pas de révoquer des désignations antérieures. Pour formuler cette conclusion, la cour a tenu compte de la preuve démontrant l'absence d'animosité entre les conjoints avant la signature de l'accord de séparation et du fait que, outre cet accord, il n'existait aucune preuve de l'intention de M. G de changer l'identité du bénéficiaire désigné des régimes. La jurisprudence citée par la succession était considérée comme différente parce qu'il était clair dans ces jugements que les personnes décédées voulaient que les clauses de l'accord de séparation aient pour effet de révoquer la désignation de bénéficiaire : selon la preuve, les parties ne s'entendaient pas et elles avaient par la suite divorcé et s'étaient remariées. De plus, la cour a précisé que le fait que M. G ait laissé les désignations intactes par erreur ou par inadvertance n'était pas significatif parce que les tribunaux ne devraient pas spéculer sur ce que la personne décédée aurait pu faire. Les clauses types générales de règlement contenues dans l'accord de séparation se rapportaient exclusivement aux droits opposables à la succession, et les sommes d'argent payables en vertu de la police d'assurance n'en faisaient pas partie. La *Loi portant réforme du droit des successions* prévoit un traitement semblable pour le produit d'un REER de sorte qu'il ne soit pas dévolu à la succession; à l'appui de cette interprétation, la cour a cité l'arrêt *Amherst Crane* (2004 DTC 6584) de la Cour d'appel de l'Ontario où il a été établi que les créanciers d'une personne décédée ne pouvaient opposer une réclamation sur le produit du REER versé à un bénéficiaire. Il semble, à la lumière de l'arrêt *Gaudio*, que

la Cour supérieure de justice de l'Ontario ne conclura pas à la révocation d'une désignation de bénéficiaire sauf si la preuve d'intention de la personne décédée est claire.

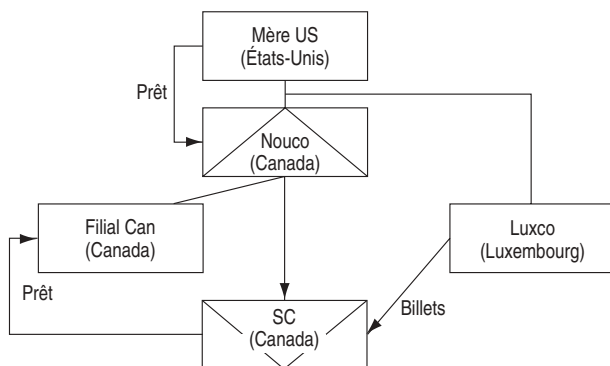
Wayne Tunney
KPMG s.r.l., Montréal

CAPITALISATION RESTREINTE ET SOCIÉTÉ DE PERSONNES

Une récente interprétation technique (2005-0123631R3) commente l'application des règles sur la capitalisation restreinte dans la situation où une société de personnes canadienne a emprunté des fonds auprès d'un prêteur non-résident lié. Des interprétations antérieures confirmaient que le paragraphe 18(4) ne s'appliquait pas à un emprunt effectué par une société de personnes qui comptait des associés résidents du Canada. L'ARC avait également indiqué qu'en présence d'un motif à caractère fiscal, la RGAE pouvait peut-être s'appliquer pour soumettre une situation en particulier à l'application des règles sur la capitalisation restreinte. La nouvelle IT adopte une approche quelque peu différente.

Selon les faits de l'IT (tel qu'il est illustré plus bas), la filiale détenue en propriété exclusive (Canco) par Mère US avait contracté un emprunt auprès d'une société liée du Luxembourg (Luxco) de façon telle que les règles sur la capitalisation restreinte s'appliquaient. Par une série d'opérations, les activités canadiennes de Canco avaient été transférées à sa filiale détenue en propriété exclusive (Filiale Can); les actions de Canco avaient été transférées à une nouvelle société (Nouco); et Canco avait été liquidée par la suite. Le refinancement consistait essentiellement pour Mère US à prêter des fonds à Nouco (pour un montant qui respectait les limites des règles sur la capitalisation restreinte), pour Nouco à avancer des fonds à titre d'apport à une société en commandite (SC) nouvellement constituée avec Filiale Can, et finalement pour SC à acheter des prêts existants effectués par Luxco à Canco, contre une somme au comptant et un billet émis en faveur de SC.

Même si des doutes existaient quant à l'application de la RGAE par l'ARC à de tels arrangements, sur la base du



paragraphe 18(4), la position de l'ARC n'avait jamais été claire. On peut soutenir que l'ARC pourrait appliquer la RGAE uniquement dans le contexte où le paragraphe 18(4) aurait entraîné le refus d'une déduction si le billet représentait une obligation de Nouco. Même si le résultat était sensiblement identique (si Nouco détenait une participation de 99 %), l'ARC a précisé que le paragraphe 18(4) devrait s'appliquer comme si chaque associé avait emprunté sa part proportionnelle du billet de Luxco.

L'application du paragraphe 18(6) soulevait également des inquiétudes, compte tenu de la nature des prêts adossés (« *back-to-back* ») structurés par l'intermédiaire de SC en faveur de Filiale Can. L'ARC a confirmé que le paragraphe 18(6) ne devrait pas s'appliquer : SC a acquis les prêts consentis à Filiale Can et le paragraphe 18(6) ne s'applique que si un prêt est « effectué ». Également, nous pouvons soutenir que le paragraphe 18(6) ne devrait pas s'appliquer même si les prêts étaient des prêts adossés, sauf si les prêts à SC avaient été effectués à la condition que les fonds soient réutilisés en faveur de Filiale Can.

Paul L. Barnicke
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

RS&DE ET CHANGEMENTS LÉGISLATIFS

Trois annonces récentes concernent le programme de RS&DE.

La mise à jour économique et financière du 14 novembre 2005 propose d'augmenter la période de report prospectif des crédits d'impôt à l'investissement, qui passerait de 10 à 20 ans, pour les années d'imposition se terminant après 2005.

L'Avis de motion de voies et moyens (AMVM) du 17 novembre 2005 contient deux autres changements. Dans *Alcatel* (2005 TCC 149), la CCI avait accueilli la demande de CII au titre de la RS&DE sur l'excédent de la JVM des actions émises par Alcatel à ses employés effectuant des activités de RS&DE sur le prix de levée payable à la société. La proposition empêche un contribuable d'augmenter ainsi ses demandes de CII au titre de la RS&DE sur les options émises après le 16 novembre 2005. Selon les notes explicatives de l'AMVM, il n'est pas exclu que « des décisions futures des tribunaux aient pour effet de limiter ou d'éliminer » la possibilité de faire de telles demandes, ce qui laisse peut-être entendre que d'autres causes sur le sujet pourraient se retrouver devant les tribunaux.

L'AMVM porte également sur la date limite pour produire ses demandes de CII au titre de la RS&DE. Depuis 1994, ces demandes devaient être produites dans les 18 mois suivant la fin de l'année d'imposition du contribuable pour être valides. Au cours des dernières années, l'ARC a accentué la pression sur cette échéance en resserrant sa politique administrative sur ce qui doit être produit avant la date limite pour qu'une demande puisse

être jugée complète et donc produite. Par conséquent, certains contribuables ont demandé des renonciations à ce délai en vertu des dispositions sur l'équité de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Selon l'AMVM, il est proposé que le ministre ne soit plus en mesure de renoncer à la règle des 18 mois pour les demandes produites après le 17 novembre 2005.

Kenneth J. Murray

Deloitte & Touche LLP, Toronto

VENTE D'UNE SCAN PAR UN NON-RÉSIDENT

Un non-résident qui investit, directement ou indirectement, dans une société privée ou publique canadienne ou étrangère qui possède biens immeubles canadiens doit assumer les conséquences fiscales au Canada lors de la disposition des actions.

■ **Un non-résident détient des actions d'une SCAN.** Une disposition réelle ou réputée d'actions d'une SCAN qui sont des biens canadiens imposables (BCI) est imposable au Canada; un certificat relatif à une disposition éventuelle en vertu de l'article 116 doit être obtenu (à moins que les actions ne soient cotées sur une bourse visée par règlement ou qu'elles soient transférées par testament) et une déclaration de revenus canadienne doit être produite. Un certificat relatif à une disposition éventuelle est exigé au Québec pour les biens situés au Québec, sauf si le vendeur est un particulier. Les actions ne sont pas des BCI, et aucun certificat n'est exigé si SCAN est une société publique canadienne et que l'actionnaire (et les personnes avec lesquelles il a un lien de dépendance) détient moins de 25 % des actions de toutes catégories, à moins que le non-résident n'ait précédemment transféré des actions d'une société privée canadienne à SCAN en vertu des articles 51 (actions convertibles), 85 (transfert à une société canadienne), 85.1 (échange d'actions) ou 87 (fusion). Plusieurs traités fiscaux exonèrent les gains en capital réalisés sur les actions de sociétés cotées, même si la participation est de 25 % ou plus ou s'il y a eu précédemment un transfert de BCI; l'exonération est demandée lors de la production d'une déclaration de revenus canadienne.

La liquidation de SCAN donne lieu à une disposition réputée à la JVM des actifs de la société; un dividende réputé à un actionnaire, égal au montant net de la distribution du capital versé (pouvant être réparti) de l'actionnaire, est soumis à une retenue d'impôt de 25 % ou à un taux réduit en vertu d'un traité. Les actions sont réputées avoir fait l'objet d'une disposition pour le montant distribué moins le dividende réputé, et il y aura un gain en capital si le produit est supérieur au coût fiscal des actions. Un certificat est exigé en vertu de l'article 116. Un dividende réputé apparaît également au rachat ou à l'achat pour annulation des actions, et la

retenue d'impôt de 25 % (ou à un taux moindre en vertu d'un traité) s'applique. La disposition réputée a lieu au montant distribué moins le dividende réputé. Un certificat relatif à une disposition éventuelle est exigé pour les actions non cotées (et un certificat est exigé au Québec pour les biens qui y sont situés). Il y a disposition réputée lors du décès de l'actionnaire, du transfert d'une fiducie non-résidente à un bénéficiaire, d'une saisie par un créancier, et aussi lors d'un remaniement du capital ou d'une fusion qui n'est pas un transfert sur une base d'impôt reporté. Un certificat n'est pas exigé en vertu de l'article 116 lors d'un décès, d'une conversion en vertu de l'article 51 ou d'une fusion. La levée d'une option ou d'un bon de souscription afin d'acquérir des actions d'une SCAN est une disposition d'un BCI; un certificat est exigé en vertu de l'article 116, ainsi qu'une déclaration de revenus si le vendeur non-résident n'est pas un particulier.

■ **Un non-résident détient une société étrangère qui possède des biens immeubles au Canada.** Les actions de la SPOR étrangère sont des BCI si elles ne sont pas cotées et si, dans les 60 mois précédant la disposition : 1) plus de 50 % de la JVM des biens de SPOR sont des BCI et 2) plus de 50 % de la JVM des actions ayant fait l'objet d'une disposition est attribuable à des biens immeubles au Canada. Si la catégorie des actions vendues est cotée, le non-résident et les personnes avec lesquelles il a un lien de dépendance doivent avoir détenu au moins 25 % des actions émises de toute catégorie au cours des 60 mois précédents (ou des actions qui sont des BCI transférées précédemment à SPOR) et doivent satisfaire les critères 1 et 2 ci-dessus. Un traité fiscal peut également prévoir un allègement. Le Canada peut considérer comme une société par actions une société hybride étrangère ou une société « conduit ». Si les actions de SPOR sont des BCI, le non-résident est imposable au Canada et il doit produire une déclaration de revenus. À moins que les actions ne soient cotées ou réputées avoir fait l'objet d'une disposition, un certificat est exigé en vertu de l'article 116 (et aussi au Québec, s'il y a lieu). Des questions de conformité se posent si les actions sont transférées à un autre non-résident.

Le rachat ou l'achat pour annulation, le don des actions de SPOR, une liquidation, une fusion ou une réorganisation de SPOR constitue une disposition réputée. Contrairement au traitement réservé aux actions de SCAN, le rachat donne lieu à un gain en capital mais non à un dividende réputé. Un échange d'actions étrangères ou une fusion de sociétés étrangères peut ne pas être imposable en vertu des paragraphes 85.1(5) ou 87(8), ou si la fusion est une fusion de continuation. Un remaniement de capital étranger peut ne pas être imposable en vertu de l'article 86.

En vertu du traité fiscal entre le Canada et les États-Unis, un résident américain (autre qu'une SRL qui ne choisit pas d'être traitée comme une société par actions) n'est pas imposable au Canada sur la disposition d'actions

d'une SPOR; un certificat est exigé en vertu de l'article 116 si les actions ne sont pas cotées. Les traités conclus avec l'Allemagne et la Suisse ne permettent au Canada d'imposer que la vente d'actions de sociétés résidant au Canada.

(Dans le prochain numéro, nous traiterons de la situation d'un non-résident qui détient une SPOR étrangère qui détient elle-même une SCAN.)

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

L'Association canadienne
d'études fiscales
595, Bay Street, bureau 1200
Toronto, Canada M5G 2N5
Téléphone : 416-599-0283
Télécopieur : 416-599-9283
Internet : <http://www.acef.ca>

Publié mensuellement.

ISSN 1496-4449 (En ligne)

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

États-Unis

L'IRS portera en appel la décision *Xilinx* (125 TC n° 4 (2005)) de la *Tax Court* qui avait statué que l'IRS ne pouvait, en vertu de l'article 482 de l'IRC, réattribuer des sommes liées à l'émission d'options d'achat d'actions par une société en faveur d'employés d'une filiale étrangère affectés au développement de biens incorporels en vertu d'un accord de partage des coûts.

Maria Mavroyannis

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.