

RÉSIDENCE D'UNE SOCIÉTÉ AU R.-U.

La gestion du risque fiscal d'une multinationale canadienne comprend la détermination de la résidence des membres du groupe de sociétés étrangères. Ces contribuables seront intéressés par le récent jugement de la *Court of Appeal (Civil Division)* » du R.-U. dans *Wood & Anor. c. Holden* ([2006] EWCA Civ 26), qui confirme le jugement de la *High Court* selon lequel un conseil d'administration n'avait pas abandonné la gestion centrale et le contrôle d'une société à cause de son inactivité relative. On ignore pour le moment si la Couronne (*Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC)) portera le jugement en appel.

Une société constituée aux Pays-Bas (E) avait participé à une série complexe d'opérations qui s'étaient conclues par la réalisation d'un important gain sur la disposition à un tiers d'une participation indirecte dans une société qui exploitait à profit une entreprise au Royaume-Uni. HMRC avait cotisé M. Wood et son épouse pour un impôt sur le gain en capital, au motif que E était une résidente du R.-U. à des moments clés pendant le déroulement des opérations. Les « *Special Commissioners* » avaient confirmé la cotisation, concluant que les contribuables n'avaient pas réussi à établir que E n'était pas une résidente du R.-U. aux fins de l'impôt. Ils avaient appliqué le principe formulé dans *DeBeers* ([1906] AC 455 (HL)) selon lequel ce n'est pas le lieu de constitution de la société qui détermine la résidence, mais plutôt l'endroit où sont réellement exercés sa gestion centrale et son contrôle, c.-à.-d. l'endroit où les décisions sont effectivement prises par ceux qui sont chargés de sa gouvernance (habituellement le conseil d'administration). Certaines parties de la décision des commissaires semblaient laisser entendre que si E n'exerçait pas un certain niveau d'activité, l'administrateur délégué (ABN, une institution financière internationale) n'avait rien à gérer, et le contribuable avait donc été incapable d'établir

que la gestion centrale et le contrôle de E ne se trouvaient pas au Royaume-Uni au moment pertinent. En outre, les commissaires étaient d'avis que ABN n'avait pas reçu de véritable contrepartie (« *real consideration* ») pour certaines opérations conclues par E : E respectait simplement les désirs de M. Wood et de ses conseillers. « *[T]he mere physical acts of signing resolutions or documents [do not] suffice for actual management. ... What is needed is an effective decision as to whether ... the resolution should be passed. ... [They] must be informed decisions.* »

En appel, la *High Court* avait conclu que les commissaires n'avaient pas appliqué le bon critère de la résidence aux faits ou encore qu'ils ne l'avaient pas appliqué correctement. La *High Court* avait fait une distinction entre l'exercice de la direction et du contrôle, et la capacité d'influencer cet exercice : si une société mère indique au conseil d'administration d'une filiale étrangère ce qu'elle veut qu'il fasse sans autrement usurper les pouvoirs du conseil local, ce dernier conserve la direction et le contrôle de la filiale.

Dans un jugement unanime, la *Court of Appeal* a confirmé le jugement de la *High Court*. La majorité a refusé d'accepter qu'un faible niveau d'activité exercé par E rendait nulles les décisions prises par la direction : la gestion et le contrôle n'étaient pas détournés du seul fait que les instances dirigeantes n'avaient rien d'autre à faire que d'approuver et de suivre l'avis d'autres personnes avec peu ou pas d'analyse indépendante. La majorité a aussi indiqué que les décisions d'un administrateur délégué sont exécutoires même si celui-ci avait pu chercher des informations additionnelles avant de prendre ses décisions ou même s'il avait pu manquer à son devoir en ne poussant pas la question plus loin. À la lumière des faits, les décisions prises n'en étaient pas moins exécutoires simplement parce que ABN aurait pu en arriver à une autre décision après avoir examiné la question de plus près.

En fait, les commissaires n'avaient constaté « *nothing surprising in the fact that [E's] directors accepted the agreement* », ce qui, selon la majorité de la *Court of Appeal*, rendait explicite une conclusion selon laquelle le directeur général de E « *did sign and execute the documents ... and so, must, in fact, have decided to do so* ».

L'un des trois juges était d'accord, mais a formulé une opinion distincte. Selon lui, « *AA Trust [as the director of E] might have had every incentive to carry it out; but it had the right to refuse if it wished, and had the power to do so.* »

L'arrêt *Wood & Anor. c. Holden* de la *Court of Appeal* devrait fournir certaines indications sur l'application de l'arrêt *DeBeers* pour déterminer la résidence fiscale d'une société au Royaume-Uni et dans d'autres États membres du Commonwealth. Cependant, si l'efficacité fiscale d'un groupe de sociétés est tributaire de la résidence d'un ou

Dans ce numéro

Résidence d'une société au R.-U.	1
DPE pour les sociétés de professionnels	2
TPS sur achat et vente quasi simultanés	2
Crédit d'impôt pour études	3
Le premier budget du nouveau gouvernement	4
Attribution et RGAÉ	5
Différends fiscaux : Stratégies globales	5
Frais antérieurs à la constitution	7
R&D : Modifications à l'échelle mondiale	8
Achats d'actifs/impôts et taxes des États américains	8
Quand on n'est plus à l'abri des créanciers	9
Actualités fiscales étrangères	10

de plusieurs de ses membres, on doit s'assurer que cette résidence est maintenue de façon continue.

Albert Baker

Deloitte & Touche LLP, Vancouver

Bruce McCarley

Deloitte & Touche LLP, Toronto

DPE POUR LES SOCIÉTÉS DE PROFESSIONNELS

Selon deux récentes décisions anticipées (2005-0130131R3 et 2004-0104681R3), une société de professionnels créée par un associé pour fournir des services professionnels à une société de personnes est admissible à la pleine déduction pour petite entreprise (DPE). Selon les faits des deux décisions, la société de personnes exploitait une entreprise de services professionnels. Les sociétés de personnes professionnelles (associés) qui envisagent de constituer leurs activités professionnelles en société par actions pour offrir des services à la société de personnes pourraient trouver ces décisions fort intéressantes. La structure décrite donne également à chaque associé la flexibilité nécessaire pour être rémunéré directement par la société de personnes et/ou par l'entremise d'une société par actions.

Dans les deux décisions, un ou plusieurs associés constituaient chacun une société pour la prestation de services professionnels à la société de personnes. Dans la décision de 2005, les honoraires payés par la société de personnes à chaque société étaient négociés au cas par cas à la JVM; dans la décision de 2004, la rémunération correspondait initialement à des honoraires fixes qui n'excédaient pas la JVM. La décision de 2005 précise également que chaque société pouvait fournir des services à d'autres personnes et qu'elle n'était pas empêchée de faire concurrence à la société de personnes; la décision de 2004 ne traite pas de ces derniers aspects. Dans les deux décisions, chaque associé constitué en société par actions se voyait attribuer sa part du revenu de la société de personnes (réduit des montants payés à sa propre société de professionnels).

Dans les deux cas, les opérations envisagées visaient à permettre aux associés de tirer profit des modifications législatives provinciales qui permettent à certains professionnels de se constituer en société et d'accroître la possibilité pour la société de personnes de conserver ses professionnels ou d'en recruter d'autres. Les opérations assuraient également un contrôle accru à chaque associé constitué en société par actions sur 1) la participation dans l'exercice professionnel de la société de personnes par la gestion des préférences personnelles à cet égard; 2) les dépenses qui ne sont pas nécessairement engagées dans l'intérêt des autres associés; et 3) la planification successorale et financière personnelle.

Les deux décisions ont confirmé que le revenu tiré par chaque société de professionnels de la facturation à la

société de personnes est un « revenu de la société pour l'année provenant d'une entreprise exploitée activement », lequel est entièrement admissible à la DPE. Selon l'ARC, les honoraires ne représentent pas un « revenu de société de personnes déterminé », probablement parce que les sociétés ne sont pas des associés de la société de personnes. La décision de 2005 indique également que les activités commerciales de chaque société ne constituent pas une « entreprise de prestation de services personnels »; la décision de 2004 est muette sur ce point, mais on n'a pas à conclure sur ce sujet, compte tenu de la décision de l'ARC selon laquelle le revenu est un revenu d'entreprise exploitée activement.

Les deux décisions concluent aussi que les honoraires payables par la société de personnes aux sociétés sont déductibles par tous les associés dans le calcul de leur part respective du revenu de la société de personnes. Les décisions précisent également que certaines règles anti-évitement particulières ne s'appliquent pas : les paragraphes 56(2), 56(4) et 246(1) n'ont pas pour effet d'attribuer aux associés le revenu imposable des sociétés par actions; le paragraphe 103(1) n'entraîne pas un rajustement de l'attribution du revenu de la société de personnes entre les associés; et la RGAÉ ne s'applique pas. La décision de 2004 confirme que les opérations projetées ne donnent pas lieu à une disposition de la totalité ou d'une partie d'une participation dans la société de personnes par un associé et qu'elles n'entraînent pas la création d'un lien de dépendance entre les associés. Dans les deux décisions, l'ARC a été incapable de se prononcer sur l'application de la règle anti-évitement du paragraphe 256(2.1), une détermination annuelle qui peut changer avec le temps.

Dans les deux cas, le fait que les associés avaient des motifs véritables autres que fiscaux de se constituer en société par actions a été déterminant dans l'obtention d'une décision favorable. Il est intéressant de noter que seule la décision de 2004 précise explicitement que l'économie potentielle d'impôt sur le revenu ne constituait pas un motif sous-jacent de la constitution en société par actions proposée.

David Loewen

PricewaterhouseCoopers LLP, Winnipeg

Allison J. Saunders

PricewaterhouseCoopers LLP, St. John's

TPS SUR ACHAT ET VENTE QUASI SIMULTANÉS

Aux fins de la TPS, une nouvelle société exerce-t-elle une « activité commerciale » quand elle achète et revend des biens dans le contexte d'une réorganisation interne ? Si la réponse est oui, alors la TPS est généralement payable sur la vente, et un crédit de taxe sur intrants (CTI) correspondant peut être demandé pour récupérer la TPS payée lors de l'acquisition. (Par ailleurs, la nouvelle société pourrait faire le choix prévu à l'article 167 de la

Loi sur la taxe d'accise pour éliminer l'application de la TPS.) Si la nouvelle société n'exerce pas d'activité commerciale, alors la vente des biens n'est pas assujettie à la TPS et la nouvelle société ne peut s'inscrire aux fins de la TPS ou demander un CTI pour récupérer la TPS payable par ailleurs sur les biens qu'elle a acquis. Dans *Aviva* (2006 TCC 57), la CCI a récemment conclu que l'achat suivi de la revente quasi simultanés (« *flip* ») d'un bien ne constituait pas une activité commerciale aux fins de la TPS.

Aviva avait acquis des marques de commerce auprès d'un vendeur qui les avait achetées, le même jour, d'une société affiliée. *Aviva* effectuait des fournitures exonérées de services financiers; la TPS payable sur les marques de commerce ne pouvait être récupérée au moyen du mécanisme des CTI. La CCI a admis la demande de remboursement de *Aviva* pour la taxe payée par erreur, concluant que la société qui avait vendu les marques de commerce à *Aviva* n'exerçait aucune activité commerciale et que la fourniture de marques de commerce à *Aviva* ne constituait donc pas une fourniture taxable assujettie à la TPS.

Aux fins de la TPS, une fourniture taxable s'entend d'une fourniture effectuée dans le cadre d'une activité commerciale; une activité commerciale s'entend de l'exploitation d'une entreprise par une personne, d'un projet à risque et d'une affaire de caractère commercial et de la réalisation de fourniture non exonérée d'immeuble. La CCI a conclu que l'achat et la vente quasi simultanés de biens ne constituait pas un projet à risque ou une affaire de caractère commercial, parce que l'achat et la vente de marques de commerce ne comportaient aucun élément de nature spéculative ni aucune caractéristique d'une opération commerciale : le tribunal n'était pas convaincu que l'expression devrait avoir un sens différent aux fins de la TPS et aux fins de l'impôt sur le revenu. Selon le tribunal, l'exploitation d'une entreprise exige plus d'activités qu'une seule opération isolée, et comme le vendeur des marques de commerce n'exerçait aucune autre activité commerciale à laquelle rattacher l'opération d'achat et de vente quasi simultanés de biens, le traitement de la vente comme une fourniture taxable n'était pas justifié.

Aviva constitue un avertissement sur l'utilisation d'une nouvelle société dans le cadre d'une réorganisation. Heureusement pour le vendeur des marques de commerce, la période de cotisation applicable à la récupération de la TPS payable sur l'acquisition des marques de commerce est maintenant échue. Dans une réorganisation où l'on fait intervenir une nouvelle société, la vente d'immeuble (et peut-être une telle vente seulement) constitue généralement une activité commerciale. Pour les autres biens, il serait conseillé à la nouvelle société de les utiliser dans le cadre d'une activité commerciale pendant au moins quelque temps après leur acquisition pour justifier une demande de CTI ou éviter l'application potentielle des règles sur le changement d'usage autrement associées au choix prévu à l'article 167.

Brent F. Murray

Wilson & Partners LLP, Toronto

CRÉDIT D'IMPÔT POUR ÉTUDES

Répartition en pourcentage des déclarations de revenus et demandes de crédits pour frais de scolarité ou études, année d'imposition 2002

Revenu	Crédits demandés pour soi-même		Crédits transférés d'un enfant	
	Imposable	Non-imposable	Imposable	Non-imposable
	<i>pourcentage</i>			
moins de 20 000 \$	24,6	96,9	5,2	74,1
20 000 \$ à 40 000 \$	39,8	2,8	25,0	20,3
40 000 \$ à 60 000 \$	20,5	0,2	26,4	3,0
60 000 \$ à 100 000 \$	12,3	0,1	30,0	1,6
plus de 100 000 \$	2,8	0,1	13,4	1,0

Selon les dernières informations publiées sur le site Web de l'ARC (« Statistiques sur le revenu »), les contribuables ont demandé, en 2002, le crédit pour frais de scolarité ou le crédit pour (inscription dans un) établissement d'enseignement postsecondaire dans un ratio de 2,7 M sur 22,5 M de toutes les déclarations de revenus produites. Le tableau ci-dessous montre que la plupart de ces crédits ont été demandés par des particuliers à faible revenu.

Sur les 2,1 M de contribuables qui ont demandé le crédit pour frais de scolarité en 2002, 51 % n'ont pas payé d'impôt et 60 % avaient un revenu imposable inférieur à 20 000 \$. Dans près de 1,5 M des déclarations, ils demandaient le crédit pour leurs propres études (et la plupart demandaient également le crédit pour frais de scolarité); 67 % n'avaient pas de revenu imposable et 79 % avaient un revenu inférieur à 20 000 \$. Un autre groupe de 607 000 contribuables se prévalaient de crédits pour frais de scolarité ou études transférés par les enfants. Seulement 3 % d'entre eux n'avaient pas de revenu imposable, et près de 51 % avaient un revenu se situant entre 20 000 \$ et 60 000 \$.

Si la totalité du montant de 11 G\$ dollars demandé était requis pour éliminer ou réduire l'impôt, le crédit fédéral de 16 % se serait chiffré à 1,7 G\$, plus environ 1 G\$ au titre des crédits provinciaux complémentaires.

La concentration des déclarations où les contribuables demandaient les crédits dans les tranches de faible revenu indique que les crédits visaient principalement les étudiants de niveau postsecondaire. Les données de Statistique Canada révèlent que les étudiants de premier cycle fréquentant à temps plein une université étaient au nombre de 676 000 pour l'année scolaire 2002-2003, et ceux à temps partiel, d'un peu plus de 135 000. Comme ces effectifs représentent moins de la moitié de l'ensemble des contribuables demandant des crédits, on peut considérer que les crédits demandés au nom d'étudiants fréquentant des établissements d'enseignement postsecondaire non universitaires comptent probablement pour la plus grande part de la différence.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

LE PREMIER BUDGET DU NOUVEAU GOUVERNEMENT

Le nouveau gouvernement fédéral du Premier ministre Stephen Harper n'a pas encore révélé la date et le contenu de son premier budget, si ce n'est qu'il sera présenté au printemps. Le Parlement est convoqué pour le 3 avril 2006. En prévision de possibles changements fiscaux, le présent article résume les promesses électorales des Conservateurs au chapitre de la politique fiscale tirées du document qui lui a servi de plateforme pendant la campagne et leur position sur les politiques fiscales annoncées par l'ancien gouvernement et qui n'avaient pas été adoptées sous forme de loi avant l'élection du 23 janvier 2006. Comme le gouvernement conservateur est minoritaire, il pourrait bien ne pas être en mesure de remplir toutes ces promesses.

■ **TPS.** Les Conservateurs ont promis de réduire la TPS pour la faire passer de 7 % à 6 % immédiatement, puis à 5 % sur cinq ans.

■ **Taux général et surtaxe des sociétés.** Dans leur document sur le plan fiscal, les Conservateurs promettaient de donner suite à la proposition d'allègement fiscal contenue dans l'énoncé économique de novembre 2005 des Libéraux de réduire le taux d'impôt des sociétés pour le faire passer de 21 % à 19 % d'ici 2010 et d'éliminer la surtaxe de 4 % d'ici le 1^{er} janvier 2008.

■ **IGS.** Une promesse électorale prévoit de rétablir la proposition contenue dans l'énoncé économique de novembre 2005 des Libéraux d'éliminer l'IGS fédéral après 2005 (deux ans plus tôt que prévu).

■ **Petites entreprises, garderie en milieu de travail et apprentis.** D'autres promesses électorales comprennent une réduction du taux d'impôt fédéral des petites entreprises pour les SPCC admissibles, qui passera de 12 % à 11 % sur cinq ans; une augmentation du plafond des affaires, pour le faire passer de 300 000 \$ à 400 000 \$; un nouveau crédit pour les employeurs pouvant atteindre 10 000 \$ pour chaque place de garderie créée en milieu de travail ou créée par la communauté en collaboration avec des organisations sans but lucratif; et un nouveau crédit pour les employeurs égal à 10 % des salaires versés à des apprentis admissibles pour une période de deux ans, à concurrence de 2 000 \$ par apprenti par année.

■ **Impôt des particuliers.** Aucune annonce officielle n'a été faite, mais les médias ont rapporté que la Parti conservateur avait précisé qu'il adoptera, pour l'année d'imposition 2005 seulement, une promesse contenue dans l'énoncé économique de novembre 2005 visant à faire passer le taux d'impôt sur le revenu des particuliers le moins élevé (1^{er} palier) de 16 % à 15 % après 2004. De même, le parti a indiqué aux médias qu'il adoptera la promesse contenue dans l'énoncé économique d'augmenter le crédit personnel de base de 500 \$ et le crédit personnel à l'égard d'un époux ou conjoint de fait de 425 \$ pour 2005, mais qu'il n'adoptera pas les autres

augmentations promises pour 2006. L'auteur n'est au courant d'aucune annonce officielle à ce sujet. Les tableaux des déductions à la source de l'ARC actuellement utilisés pour 2006 montrent un taux d'impôt de 15 % et les augmentations des crédits pour 2006.

■ **Dividendes et fiducies de revenu.** Des promesses ont été faites au cours de la campagne pour maintenir les changements au crédit d'impôt pour dividendes annoncés par les Libéraux en novembre 2005 et qui ont pour effet de réduire le taux d'impôt sur le revenu des particuliers sur les dividendes payés par des sociétés publiques et des SPCC à même le revenu assujéti au taux d'impôt sur le revenu des sociétés plus élevé. Les Conservateurs ont également annoncé qu'ils n'instaureront aucun nouvel impôt sur les fiducies de revenu.

■ **Dons.** Les Conservateurs ont promis d'éliminer l'impôt sur les gains en capital sur les dons d'actions cotées en Bourse à des organismes de bienfaisance, une promesse qui devrait s'appliquer à tous les contribuables.

■ **Autres mesures relatives à l'impôt des particuliers.** Les Conservateurs ont également promis, au cours de la campagne, d'éliminer l'impôt sur les gains en capital pour un particulier qui, lors de la vente des actions, réinvestit le produit dans les six mois; d'augmenter le maximum du **revenu de pension** admissible au crédit fédéral, pour le faire passer immédiatement de 1 000 \$ à 2 000 \$, puis à 2 500 \$ sur les cinq prochaines années; d'instaurer un crédit fédéral non remboursable de 16 % pour le coût du **laissez-passer de transport en commun** par autobus, rail léger et métro, transférable aux parents d'enfants à charge (les reçus doivent être conservés en dossier); d'élargir la portée de l'exemption pour gains de capital de 500 000 \$ aux pêcheurs et de permettre le transfert libre d'impôt de **biens de pêche** au sein d'une même famille; d'introduire une **allocation pour frais de garde d'enfants** de 1 200 \$, par année, pour chaque enfant de moins de six ans, à compter de 2006, imposable dans les mains du conjoint ayant le revenu le moins élevé (sans récupération pour les familles à revenu moyen); d'instaurer un crédit fédéral à concurrence de 500 \$ par enfant de moins de 16 ans pour les frais d'inscription à un organisme admissible voué au **conditionnement physique**; d'introduire un crédit d'impôt de 500 \$ pour tous les étudiants inscrits à une école de métier, technique ou une université couvrant le coût des **manuels scolaires**, transférable aux parents; d'augmenter l'exemption d'impôt pour le revenu provenant d'une **bourse d'études**, qui passe de 3 000 \$ à 10 000 \$; d'accorder des **subventions à l'apprentissage** de 1 000 \$ pour une période de deux ans pour les apprentis inscrits dans des programmes approuvés; et d'accorder des déductions d'impôt à concurrence de 500 \$ pour les **outils** achetés par les employés et nécessaires à leur travail.

Paul Hickey
KPMG LLP, Toronto

ATTRIBUTION ET RGAÉ

Dans *Overs* (2006 TCC 26), la CCI a récemment conclu que le RGAÉ ne s'appliquait pas de façon à refuser au contribuable la déduction de frais de financement et d'intérêt engagés relativement à un prêt qu'une banque avait accordé à sa conjointe. Les trois conditions nécessaires à l'application de la RGAÉ, énoncées par la CSC dans *Hypothèques Trustco Canada* (2005 CSC 54) n'étaient pas réunies. Selon *Overs*, avant que l'opération puisse être considérée comme étant abusive de façon à entraîner l'application de la RGAÉ, l'ARC doit établir que l'opération d'évitement contrecarre l'objet pour lequel la Loi confère un avantage fiscal.

Au 20 septembre 1998, le contribuable (M. T) devait 2,3 millions de dollars à Canco, une société en propriété exclusive. Si M. T remboursait le prêt à l'actionnaire le 20 septembre 1999, il n'aurait pas à l'inclure dans son revenu de 1998 en vertu du paragraphe 15(2). Le 28 septembre 1999, Mme T avait accepté l'offre d'une facilité de crédit de 2,3 millions de dollars de la banque; M. T avait accepté de vendre à Mme T une partie de ses actions ordinaires de Canco au prix de 2,3 millions de dollars; Canco avait garanti la dette de Mme T à la banque et avait signé un contrat de sûreté, pour lequel Mme T avait accepté par écrit de verser à Canco des frais annuels de 11 500 \$. Le lendemain, Mme T avait emprunté 2,3 millions de dollars à la banque et signé un billet pour le même montant; Mme T avait versé 2,3 millions de dollars par chèque à M. T, qui lui avait transféré une partie de ses actions ordinaires de Canco, et M. T avait utilisé le produit du chèque pour rembourser son prêt à l'actionnaire. Dans sa déclaration de revenus de 1999, M. T avait reporté le gain en capital réalisé sur le transfert des actions ordinaires à Mme T en ne faisant pas le choix du roulement. Lors du calcul de son revenu pour 1999 et 2000, M. T avait déduit 49 000 \$ et 164 000 \$, respectivement, au titre des intérêts et des frais de garantie payés par Mme T pour les emprunts bancaires et attribués à M. T en vertu des règles d'attribution. L'ARC avait refusé les déductions.

M. T faisait valoir que les montants déduits étaient des pertes déductibles provenant du transfert des actions de Canco à Mme T; les pertes avaient été attribuées à M. T en vertu du paragraphe 74.1(1), selon lequel tout revenu ou toute perte réalisé par un conjoint à qui un bien a été transféré est réputé être le revenu ou la perte de l'auteur du transfert. L'ARC arguait que M. T avait reçu trois avantages fiscaux : 1) le prêt à l'actionnaire n'avait pas été inclus dans son revenu; 2) le report de l'impôt à payer, parce qu'il n'avait pas fait le choix du roulement lors de la disposition de ses actions; et 3) les déductions au titre des frais de financement et d'intérêt de Mme T qui lui avaient été attribuées, alors qu'il avait utilisé le produit de l'emprunt pour rembourser son prêt à l'actionnaire. La CCI a appliqué l'analyse en trois étapes élaborée dans *Hypothèques Trustco Canada*.

1) Y a-t-il eu un avantage fiscal ? Le contribuable avait demandé une déduction dans le calcul de son revenu imposable et il avait donc pu obtenir un avantage fiscal.

2) Les opérations ont-elles été entreprises principalement pour obtenir un avantage fiscal ? M. T s'est conformé au paragraphe 15(2) en remboursant le prêt à l'actionnaire dans l'année, et le prêt n'avait donc pas été inclus dans son revenu : cette opération ne constituait pas une opération d'évitement et la RGAÉ ne s'appliquait pas. La CCI a fait remarquer que le paragraphe 73(1) vise simplement à faciliter le transfert de bien entre conjoints, et M. T avait suivi les règles pour faciliter le transfert des actions ordinaires à son épouse : l'opération n'était donc pas une opération d'évitement et la RGAÉ ne s'appliquait pas. En ce qui a trait au paragraphe 74.1(1), la CCI a indiqué que le sens ordinaire s'appliquait et que la perte réalisée lors de l'opération avait été attribuée à M. T. Celui-ci avait suivi les règles et il avait le droit de déduire la perte; il ne s'agissait pas d'une opération d'évitement et la RGAÉ ne s'appliquait pas.

3) L'opération d'évitement est-elle abusive ? Selon la CCI, aucune des opérations n'était une opération d'évitement. Elle n'avait donc pas à examiner la troisième condition; mais pour le cas où elle aurait erré dans sa détermination, elle a néanmoins examiné la troisième condition. En analysant le sens des termes « opération d'évitement abusive », la CCI a souligné que les commentaires suivants tirés de *Hypothèques Trustco Canada* lui avaient été utiles :

La RGAÉ, qui représente une mesure de dernier recours destinée à prévenir l'évitement fiscal abusif, ne devait pas créer de l'incertitude en matière de planification fiscale. ...

... le législateur cherchait à prévenir l'évitement fiscal abusif tout en maintenant l'uniformité, la prévisibilité et l'équité en matière de droit fiscal et la RGAÉ ne permet de supprimer un avantage fiscal que dans le cas où l'opération en cause est manifestement abusive. ... À moins que le ministre ne puisse établir qu'elle contrecarre l'objet pour lequel l'avantage fiscal est censé avoir été conféré, l'opération d'évitement n'est pas abusive.

Compte tenu de sa compréhension de la preuve et de la RGAÉ, la CCI a estimé qu'aucune des opérations ne pouvait être considérée comme une opération d'évitement abusive de sorte que la RGAÉ ne s'appliquait pas.

Wayne Tunney
KPMG s.r.l., Montréal

DIFFÉRENDS FISCAUX : STRATÉGIES GLOBALES

Les administrateurs fiscaux sont confrontés chaque jour aux conséquences de la mondialisation des activités commerciales, notamment la centralisation des fonctions

et des risques effectuée par les sociétés multinationales (SMN). Ils doivent donc concevoir des façons de gérer la charge de travail de plus en plus lourde afin d'éviter la double imposition qui découle des obligations prévues dans les traités fiscaux.

Transfert des fonctions et des risques. Afin de réduire le coût global de ses activités, il est courant pour une SMN de transférer l'exécution de fonctions (et souvent la prise en charge de risques) provenant de nombreux pays différents vers un pays où les coûts sont faibles, souvent en centralisant ces fonctions en un même endroit. Un grand nombre, si ce n'est la plupart de ces transferts, constituent des restructurations tout à fait légitimes sur le plan des affaires, mais elles entraînent souvent des économies d'impôts importantes qui font naître des différends importants relatifs à un impôt de sortie prélevé par les pays à taux d'imposition élevé sur une plus-value accumulée et la réduction significative des recettes fiscales provenant des sociétés qui peut en résulter. De nombreux problèmes fiscaux découlent souvent du nouvel accord commercial conclu entre la société principale exerçant ses activités dans le pays ayant des impôts peu élevés et de faibles coûts, et les sociétés affiliées dans les pays ayant des impôts élevés – p. ex., la question de savoir si la société principale a un établissement stable (ES) dans un ou plusieurs pays où sont situés des sociétés affiliées; les bénéfices devant être attribués à l'ES ou aux différents ES; les marges appropriées devant être pratiquées pour diverses prestations de services transfrontaliers; l'existence de biens incorporels localement dans les pays où se trouvent des sociétés affiliées; et la conformité du comportement économique des parties à la documentation sous-jacente. Plusieurs groupes de travail de l'OCDE revoient les règles des commentaires de la convention modèle de l'OCDE qui définissent l'existence d'un ES ainsi que la part des bénéfices pouvant lui être attribués. Les versions provisoires qui ont circulé dans le public – qui devaient apporter des précisions – ont suscité une vive controverse dans le milieu des affaires, en particulier chez les SMN américaines, en raison de la perception selon laquelle elles auraient pour effet d'étendre l'imposition fondée sur la source du revenu et, par conséquent, d'accroître la double imposition.

La valeur à attribuer aux fonctions et aux risques qui sont transférés peut également susciter la controverse entre les administrations fiscales des pays concernés. Parmi les enjeux les plus déterminants, mentionnons les suivants :

1) Les distributeurs des pays des sociétés affiliés sont-ils en fait des distributeurs qui n'assument aucun risque, ou remplissent-ils des fonctions entrepreneuriales plus larges ?

2) Si la fabrication est donnée à contrat, la fonction fabrication avant la restructuration, générerait-elle des incorporels sous-jacents locaux pour lesquels il doit y avoir une compensation ? L'augmentation importante et soutenue des placements par les SMN dans des pays offrant des marchés clés accentuera l'importance de savoir si des incorporels ont été créés localement, en particulier si la part de marché de la SMN dans un secteur

donné s'accroît et si sa marge bénéficiaire par unité vendue augmente. La déduction de frais de marketing accessoires locaux est souvent prise en considération dans cette analyse. La question de savoir si des incorporels sont créés à l'échelle locale est souvent soulevée dans le cadre de cas de procédure amiable (PA) aux États-Unis relatifs à des redressements effectués par des pays étrangers. Ce point constitue un élément de désaccord important dans le litige actuel de *Glaxo*.

3) La société principale domiciliée dans le pays à faible imposition offre-t-elle des services assortis d'une prime ou d'un prix élevé qui sont intégrés à des incorporels ? Les États-Unis et de nombreux autres pays développés et en développement s'intéressent aux conséquences sur les prix de transfert d'importants services transfrontaliers tels les travaux de bureau, fonctions administratives et services de soutien visant principalement à réduire la structure globale des coûts de la SMN. La pertinence et l'ampleur des majorations continueront d'alimenter la controverse jusqu'à ce que les États-Unis, l'OCDE et d'autres parties s'entendent sur un traitement commun des services administratifs. On peut s'attendre, en outre, à ce que la controverse – dont témoignent le nombre de causes et l'importance des redressements – entourant la fixation du prix des services assortis d'une prime et de la présence d'incorporels intégrés s'accroisse. L'IRS s'est engagé à publier de nouveaux règlements sur les services intersociétés d'ici la fin de la présente année financière et le groupe de travail de l'OCDE continue de rechercher un consensus entre les pays membres.

4) Le manque de clarté et l'absence d'entente accentuent les tensions sur la répartition des économies résultant de l'exécution de tâches, le plus souvent la fabrication, dans des endroits où les coûts sont faibles. L'IRS a tenté, mais sans succès, dans une série de causes, de ramener aux États-Unis des économies de coût importantes; sa position est en train de changer. D'autres pays ont adopté des positions différentes, dont le fractionnement théorique des bénéfices résiduels et des méthodes plus pragmatiques fondées sur le chiffre d'affaires. Aucune approche particulière n'est généralement retenue par les pays développés ou en développement.

5) L'augmentation continue de la complexité et de l'ampleur des litiges fiscaux rend impérative la conclusion d'un accord entre les administrateurs fiscaux sur les paramètres d'opérations comparables. Ainsi, les critères géographiques que doivent respecter les comparables ne sont pas définis : l'opération comparable doit-elle s'être produite dans le pays où le redressement est proposé, ou des comparables régionaux ou mondiaux devraient-ils être admis ? À cause des restrictions sur la publication des données financières, il peut être extrêmement difficile de s'appuyer sur des opérations comparables locales. La controverse sur l'admissibilité d'opérations comparables secrètes demeure.

Stratégies de résolution des litiges. La mondialisation rendra encore plus impérative la nécessité d'avoir des stratégies efficaces de résolution de litiges. Les

gouvernements s'efforceront de faire l'équilibre entre la nécessité de protéger leur assiette de l'imposition des sociétés et la nécessité de s'acquitter de leurs obligations de réduire ou d'éliminer la double imposition en vertu des traités fiscaux. Une entente conceptuelle sur les normes devant régir la résolution des litiges fiscaux est essentielle. Si les attentes concernant l'économie mondiale doivent se concrétiser, la mise en place de stratégies efficaces de résolution des litiges minimiserait les possibilités de double imposition et éviterait un ralentissement de la croissance économique qui pourrait se traduire, en définitive, par une réduction des recettes fiscales provenant des sociétés. L'auteur, le plus récent représentant de l'autorité compétente aux É.-U., propose les éléments de réflexion suivants concernant les stratégies de résolution des litiges.

■ Étant donné l'importance et la complexité des défis, les administrateurs fiscaux doivent s'entendre sur les normes appropriées de résolution des litiges fiscaux transfrontaliers. À défaut, leurs tentatives d'en venir à un règlement seront compromises; même si des normes semblables sont appliquées, les pays ne peuvent pas toujours en venir à un règlement. C'est le contribuable qui, au bout du compte, paie le prix d'un tel échec par une double imposition. Le protocole d'entente (PE) récemment signé par le Canada et les États-Unis concernant les litiges factuels, p. ex., reconnaît la nécessité d'un nouveau mécanisme de résolution : si les deux pays signataires de cet accord ne peuvent s'entendre sur les faits sous-jacents à un cas, celui-ci est renvoyé aux instances d'appel de chacun pour résolution.

■ Les administrations fiscales ont besoin de ressources supplémentaires. Toutes les administrations fiscales disposent de divers mécanismes de résolution de litiges, allant des procédures administratives d'appel aux arrangements préalables en matière de prix de transfert (APP) et aux PA sur les opérations transfrontalières; le litige arrive en dernier recours. Pour assurer une résolution efficace des litiges, les administrateurs fiscaux doivent disposer, pour gérer le nombre croissant de causes, de ressources suffisantes, dont un programme de formation adéquat du personnel axé sur le développement de l'expertise technique et des techniques de négociation. De nombreux pays confient une myriade de fonctions aux mêmes personnes, avec un minimum de soutien. Dans de nombreux pays développés, la démographie laisse entrevoir que la prochaine génération d'administrateurs fiscaux devra être bientôt prête à prendre les rênes. Il est de plus en plus évident que les prix de transfert continueront d'être au cœur des controverses sur les impôts transfrontaliers et un APP est la clé du succès en permettant à un pays de gérer les problèmes. Le programme des APP s'est révélé vital pour la résolution des cas complexes où les montants en litige étaient importants. Il constitue en outre un mécanisme didactique pour les administrateurs fiscaux qui veulent s'informer sur les subtilités des prix de transfert transfrontaliers. Récemment, l'administration fiscale de la République démocratique de Chine a publié une circulaire

décrivant les procédures à suivre dans le cadre de son programme d'APP où il est décrit que la négociation d'APP bilatéraux sera centralisé au Bureau national.

■ Les conventions fiscales bilatérales devraient toutes prévoir un mécanisme d'arbitrage exécutoire obligatoire pour assurer la gestion fructueuse des litiges fiscaux transfrontaliers complexes et importants. L'arbitrage exécutoire sera essentiel pour la résolution des cas où la question des incorporels intégrés aux fonctions et aux risques transférées s'amplifie, comme l'auteur le prédit. L'arbitrage exécutoire prévient la double imposition en imposant aux représentants de l'autorité compétente un délai pour en venir à une entente avant que l'intervention des représentants ne devienne caduque; une telle pression permettra de résoudre des cas et entraînera la mise en place de pratiques de vérification plus judicieuses. Aux États-Unis, le département du Trésor a annoncé récemment des propositions en vue d'un arbitrage exécutoire dans les négociations de traités avec deux de ses partenaires importants. Le Canada a récemment changé son fusil d'épaule et exprimé son soutien à l'arbitrage exécutoire lors d'une réunion d'un groupe de travail de l'OCDE. Fait encore plus important, un projet de recommandation de l'OCDE, publié pour commentaires, propose de modifier la convention modèle de l'OCDE pour y intégrer l'arbitrage exécutoire.

Bob Green

Caplin & Drysdale, Washington

FRAIS ANTÉRIEURS À LA CONSTITUTION

Une récente décision anticipée (2005-0159391E5) porte sur les activités menées et les frais engagés avant la constitution d'une société par actions. On y traite de la question de savoir s'il existe une limite de temps définie pour la conversion d'une entreprise (société de personnes ou entreprise individuelle) en société par actions ou la constitution d'une nouvelle société par actions aux fins de déterminer si les frais antérieurs à la constitution peuvent être réputés avoir été engagés par la nouvelle société.

L'ARC affirme que la question de savoir si des activités commerciales réalisées avant la constitution en société par actions peuvent être considérées comme des activités de la nouvelle société en est une de fait; les conditions pour pouvoir déduire ces frais sont énoncées dans le *Bulletin d'interprétation* IT-454 (« Opérations commerciales antérieures à une constitution en corporation », 11 août 1980). L'IT reconnaît que des frais sont souvent engagés en vue de la constitution d'une nouvelle société par actions. L'un des enjeux est de savoir si ces frais peuvent être réputés avoir été engagés par la nouvelle société – qui n'a pas d'existence juridique tant que ses statuts constitutifs ne sont pas émis par l'administration – mais il est clair que les frais antérieurs à la constitution doivent avoir été engagés en vue de la

formation de la nouvelle société. La position administrative de l'ARC (énoncée au paragraphe 2 du IT) est que la plupart des lois sur les sociétés – y compris la LCSA et les lois de l'Alberta et de l'Ontario – prévoient qu'une société nouvellement créée peut ratifier un contrat écrit signé en son nom ou pour son compte avant qu'elle n'acquière une existence juridique. La loi applicable peut prévoir des limites de temps pour ce faire. Si les conditions pertinentes sont respectées, la déductibilité fiscale des frais engagés ne cause pas problème.

Dans les administrations qui n'ont pas de telles dispositions législatives habilitantes, l'ARC accepte généralement la comptabilisation des frais antérieurs à la constitution par une nouvelle société si 1) les faits démontrent clairement qu'il était dans l'intention des parties que l'entreprise soit exploitée par une société par actions; 2) le temps écoulé entre le début des activités ou la date d'achat et la constitution de la société est relativement court ou, dans le cas contraire, les parties en cause ne sont aucunement responsables du retard; 3) les personnes autorisant les opérations et la nouvelle société s'entendent sur la question de savoir qui doit comptabiliser les opérations; 4) les conséquences sur les obligations fiscales combinées des parties en cause est négligeable; 5) la nouvelle société ratifie tout contrat écrit conclu, en son nom ou pour son compte, avant sa constitution à l'égard des frais antérieurs qu'elle comptabilise.

L'IT précise que si un propriétaire individuel ou une société de personnes constitue une entreprise en société par actions, l'ARC n'acceptera pas les frais antérieurs à la constitution comme étant ceux de la nouvelle société par actions; par ailleurs, de tels frais engagés par de semblables parties seront acceptés comme frais de la nouvelle société par actions si l'entreprise nouvellement acquise par les parties est constituée en société par actions.

La détermination des activités commerciales exercées et du délai entre les dates de la décision de constituer une société par actions et de la constitution effective pour que les frais puissent être comptabilisés par la nouvelle société par actions, ne peut être effectuée qu'une fois tous les faits connus. Il n'y a pas de délai fixe.

Les contribuables qui exploitent une entreprise dans une administration où il n'existe pas de loi sur les sociétés habilitante doivent savoir que l'ARC n'accepte pas automatiquement les opérations antérieures à la constitution en société par actions comme étant celle de la nouvelle société.

John Jakolev et Graham Turner
Jet Capital Services Limited, Toronto

R&D : MODIFICATIONS À L'ÉCHELLE MONDIALE

Le nouveau crédit d'impôt remboursable de la **Belgique**, entré en vigueur en 2006, a été adapté pour créer un traitement comptable favorable. Les incitatifs non

remboursables sont considérés du point de vue comptable comme un crédit à présenter après le résultat net. Ce traitement n'encourage pas les dépenses de R&D parce que la plupart des sociétés mesurent le résultat avant les intérêts et les impôts (RAII). En revanche, les crédits remboursables réduisent les coûts auxquels ils se rapportent et, par conséquent, augmentent le RAI. Ce nouvel incitatif a pour but d'améliorer la position des centres de R&D belges dans les comparaisons internationales.

La **France** a amélioré son programme d'allègement à la R&D des sociétés, après 2005. L'incitatif de base passe de 5 % à 10 % des dépenses admissibles et l'incitatif marginal, de 45 % à 40 %. La déduction maximale a été portée de 8 M € à 10 M € et elle peut donner lieu à un crédit ou, sous réserve de certaines restrictions, à un remboursement.

Résistant à la tendance d'introduire de nouveaux incitatifs à la R&D, ou d'améliorer ceux qui existent, l'**Espagne** a proposé l'élimination progressive sur cinq ans de son programme d'allègements de R&D dans le cadre d'un projet global de réduction du taux d'imposition des sociétés, qui passerait de 35 % à 30 %.

Aux **États-Unis**, le crédit à la R&D a expiré à la fin de 2005; des dispositions législatives proposées prolongent le crédit d'un an, et le Président Bush a l'intention de le rendre permanent, de le rationaliser et d'en améliorer l'efficacité. Le crédit actuel est difficile à appliquer et il ne procure que peu d'avantages à de nombreux contribuables. Des incitatifs temporaires à la R&D représentent en fait un obstacle aux sociétés qui tiennent compte des avantages du crédit dans leur prise de décisions d'investissement.

La **Pologne** a introduit un nouveau régime d'incitatifs à la R&D, le **Portugal** a réintroduit des incitatifs et le **Royaume-Uni** a proposé des modifications pour rendre les incitatifs plus efficaces. La **Chine** et l'**Afrique du Sud** ont toutes deux annoncé l'introduction de régimes d'incitatifs à la R&D qui prévoient une déduction de 150 % des dépenses de R&D.

Kenneth J. Murray
Deloitte & Touche LLP, Toronto

ACHATS D'ACTIFS/IMPÔTS ET TAXES DES ÉTATS AMÉRICAINS

L'imposition des taxes de vente et d'utilisation, et les obligations à titre de successeur sont les deux principaux enjeux liés aux impôts et taxes des États américains lorsqu'une personne acquiert la totalité, ou presque, des actifs d'une entreprise des États-Unis. Comme les règles américaines diffèrent grandement de celles en vigueur au Canada, l'acheteur canadien d'une entreprise américaine doit faire preuve de diligence pour identifier et prévenir son assujettissement aux impôts et taxes des États.

Taxes de vente et d'utilisation. De nombreux États prévoient une exemption du transfert des actifs d'une entreprise aux taxes de vente et d'utilisation (« *sales and*

use tax »); un acheteur doit déterminer si une telle exemption est disponible et applicable. En général, les actifs que le vendeur n'a pas l'habitude de vendre dans le cours normal de ses affaires sont exemptés en vertu d'une exemption (occasionnelle) de la taxe de vente. Dans la plupart des États, les stocks sont exonérés à titre de biens destinés à la revente, lorsqu'ils sont documentés de façon adéquate. Les règles et les règlements diffèrent dans chaque État et une étude distincte est requise. Ainsi, la Californie impose généralement une taxe de vente ou d'utilisation sur le transfert des actifs d'une entreprise si le vendeur est tenu de détenir un permis à titre de vendeur en Californie. Le Texas n'impose habituellement pas de taxe de vente ou d'utilisation sur le transfert des actifs d'une entreprise si l'acheteur acquiert l'ensemble des actifs d'exploitation ou les actifs d'une partie précise de l'entreprise du vendeur qui peut être identifiée. L'État de Washington n'impose pas de taxe de vente sur la vente occasionnelle ou isolée de biens meubles corporels par une personne qui ne fait pas le commerce de tels biens; cependant, une taxe d'utilisation est habituellement levée sur l'acheteur si les actifs doivent être utilisés dans l'État.

La plupart des États exigent d'un vendeur qu'il perçoive la taxe de vente sur le transfert de biens meubles corporels. La taxe d'utilisation est levée sur un acheteur au titre de l'utilisation, l'entreposage et la consommation de biens meubles corporels à l'intérieur de l'État. La taxe d'utilisation est une taxe complémentaire, c.-à-d. qu'elle n'est imposée que si la taxe de vente n'a pas été dûment payée, et elle est habituellement levée sur la même assiette et au même taux que la taxe de vente. Par conséquent, comme il a été mentionné, le vendeur des actifs d'une entreprise peut ne pas être tenu de percevoir la taxe de vente auprès de l'acheteur, mais ce dernier peut être redevable de la taxe d'utilisation.

Obligations à titre de successeur. Généralement, si un détaillant cesse ses activités, la plupart des États exigent la production d'une déclaration de revenus finale et le paiement de l'impôt dû. Pour les déclarations d'impôts et de taxes de fiduciaire (taxe de vente et impôts sur les salaires), l'obligation de remettre les sommes dues peut être dévolue à l'acheteur des actifs si le vendeur est en défaut de produire les déclarations finales ou s'il ne paie pas les impôts ou taxes dus. Si la société acheteuse ne s'acquitte pas des obligations non réglées, la plupart des États peuvent tenir le particulier personnellement responsable de la production de ces déclarations (p. ex., un dirigeant de la société). La plupart des États ont émis des directives visant à empêcher les vendeurs d'échapper aux impôts et taxes qu'ils doivent payer à titre de mandataires (un certificat de décharge, p. ex.). Mais un État peut exiger que l'acheteur remette effectivement les sommes dues pour le compte du vendeur.

Kathryn Toal

Ernst & Young s.r.l., Montréal

Michael Teper

Ernst & Young LLP, Toronto

QUAND ON N'EST PLUS À L'ABRI DES CRÉANCIERS

Si une opération comme un gel successoral ou une opération papillon, motivée par des considérations fiscales, est préjudiciable aux droits des créanciers, elle peut, dans certains cas, être écartée au titre d'une disposition (« *settlement* ») ou d'une transaction révisable en vertu de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* (LFI) ou de la législation provinciale sur les transports frauduleux ou sur les cessions et préférences.

Disposition. Une disposition s'entend habituellement du transfert d'un bien fait pour une contrepartie inadéquate avec l'intention de conserver le bien dans sa forme originale. Dans le cas d'un don, le donataire est généralement libre de conserver le bien ou d'en disposer. Si le dispossant devient insolvable dans l'année qui suit, il n'a pas à prouver son incapacité à payer ses dettes sans le bien; si la faillite survient dans les cinq ans, le règlement peut être annulé si le dispossant ne peut alors payer ses dettes. Les dettes peuvent comprendre les créances éventuelles afférentes à une garantie, selon que l'emprunt garanti n'était pas en défaut au moment du règlement et que d'autres biens sont disponibles pour payer les dettes. Si une disposition est annulée, le bien est réputé être le bien du failli. L'intention frauduleuse du cédant ou du cessionnaire n'a pas à être prouvée. L'exemption relative à un achat véritable moyennant contrepartie n'est pas disponible si le cessionnaire était au courant des difficultés financières du cédant et que l'intention de celui-ci est établie. Le transfert d'une résidence au conjoint par amour ou affection, ou dans le cadre d'un plan successoral constitue une disposition même si on n'a pas songé aux créanciers. Si une personne était le propriétaire inscrit d'un bien détenu dans une fiducie résultative pour un membre de la famille (c.-à-d. que le membre de la famille a payé une partie du prix), le transfert au propriétaire bénéficiaire ne sera pas considéré comme une disposition. Une convention d'actionnaires conclue peu de temps avant la faillite et qui prévoit le rachat à rabais de l'actionnaire failli constitue une disposition.

Transaction révisable. Un tribunal peut réviser une transaction effectuée dans l'année de la faillite par le failli (qu'il soit insolvable ou non) et l'écarter si le prix était manifestement supérieur ou inférieur à la JVM. Une nouvelle règle sur les transferts effectués à une valeur insuffisante prévoira que dans le cas d'un transfert sans lien de dépendance, le destinataire est responsable de la contrepartie insuffisante accordée ou reçue par le débiteur relativement à la JVM du bien ou des services si 1) la transaction a eu lieu dans l'année de la date de la faillite, et 2) le débiteur était insolvable ou était devenu insolvable à cause de la transaction et il avait l'intention de frustrer les créanciers. Dans un transfert avec lien de dépendance, l'autre partie est responsable de la contrepartie insuffisante si 1) la transaction a eu lieu dans

l'année de la date de la faillite, ou 2) la transaction a eu lieu dans les cinq ans avant et que le débiteur était insolvable à cette date ou était devenu insolvable à cause de la transaction ou que le débiteur avait l'intention de frustrer les créanciers.

Transport frauduleux. Un transport frauduleux de bien meuble ou immeuble fait dans l'intention de frustrer, entraver, retarder ou frauder les créanciers est nul. Parmi les « signes distinctifs » de fraude, mentionnons les situations où 1) l'auteur est dans une situation financière précaire; 2) la transaction est effectuée entre parents proches; 3) le bien est montré comme bien de l'auteur après le transport; 4) l'auteur conserve un intérêt dans le bien; 5) la transaction dépouille l'auteur du bien qui serait autrement disponible pour les créanciers ou retarde ou frustre les créanciers; 6) le bénéficiaire sait que la valeur du bien est nettement supérieure à celle qu'il doit payer; 7) la transaction est effectuée secrètement; 8) la contrepartie est inadéquate ou absente; 9) l'opération est conclue avec une rapidité inhabituelle; et 10) il n'y a pas de changement de possession immédiat ou peu de temps après.

En l'absence de contrepartie et si la transaction a pour effet de frustrer, entraver, retarder ou frauder les créanciers, le tribunal peut conclure à l'intention frauduleuse, peu importe que le bénéficiaire en ait eu connaissance ou non. Cependant, même si l'intention requise existe, une transaction n'est pas nulle si elle a été effectuée pour une contrepartie adéquate (excluant amour et affection) et de bonne foi par une personne qui, à ce moment, n'avait aucune connaissance de l'intention de l'auteur. L'auteur n'a pas à être insolvable à la date du transfert; les tribunaux examineront sa situation financière et détermineront si le transfert a été effectué à des parties liées pour une contrepartie inadéquate et s'il a entraîné l'élimination de tous les biens autrement disponibles pour les créanciers.

Cession et préférence. Tout transport de bien effectué par une personne insolvable avec l'intention de frustrer, entraver ou retarder les créanciers est nul et inopposable au créancier concerné, sauf s'il s'agit d'un transport véritable en contrepartie d'un paiement réel actuel en argent. De plus, tout transport de bien par une personne insolvable à un créancier avec l'intention de lui accorder une préférence indue est nul et inopposable à ce créancier. Comparativement au transport frauduleux, au moment du transfert, le cédant doit être insolvable et incapable de payer ses dettes en totalité ou il doit savoir qu'il est sur le point de faire faillite. Si un particulier a avancé des sommes non garanties à son conjoint, la reprise de la sûreté après que le conjoint ait eu des difficultés financières peut constituer une préférence.

Selon la LFI, disposer, cacher ou transporter frauduleusement un bien peut entraîner, par procédure sommaire, une amende de 5 000 \$, une peine d'emprisonnement maximale d'un an ou les deux, ou, par mise en accusation, une amende de 10 000 \$, une peine d'emprisonnement maximale de trois ans ou les deux. Le

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)

Code criminel prévoit que le fait de transporter ou de cacher un bien avec l'intention de frauder les créanciers est un acte criminel passible d'une pénalité et d'une peine d'emprisonnement maximale de deux ans.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Traités

Le 2 février 2006, un nouveau traité entre le **Royaume-Uni** et le **Japon** a été signé. Le nouveau traité remplace celui de 1969 et il bonifie les avantages pour les investisseurs, plus particulièrement les sociétés du R.-U. qui investissent au Japon. Un article exhaustif, semblable à celui que l'on trouve dans de récents traités fiscaux conclus par les É.-U., limite certains de ces avantages. Les **États-Unis** ont entrepris des négociations avec la Bulgarie; des négociations sont en cours avec le Canada, le Chili, l'Allemagne, la Hongrie, l'Islande, la Corée et la Norvège; les négociations avec le Danemark et la Finlande sont pratiquement achevées. Des discussions exploratoires informelles sont en cours avec plusieurs pays d'Asie. Le **Luxembourg** et la **Lettonie** ont ratifié une première convention sur l'impôt sur le revenu et le capital et un protocole, le 16 février 2006, tout comme le **Luxembourg** et la **Lituanie**.

Maria Mavroyannis

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2006, L'Association canadienne d'études fiscales. Tous droits réservés. Toute demande de reproduction ou copie, sous quelque forme ou par quel moyen, de toute partie de la présente publication pour distribution doit être adressée par écrit à Michael Gaughan, Responsable des autorisations, L'Association canadienne d'études fiscales, 595 Bay Street, bureau 1200, Toronto, Canada M5G 2N5; courriel : mgaughan@ctf.ca.

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.