

### BÉNÉFICIAIRE EFFECTIF ET ENTITÉS À VOCATION UNIQUE

Dans un récent jugement, *Indofood International Finance* ([2006] EWCA Civ 158), la « *Court of Appeal* » (CA) du R.-U. a conclu qu'une société intermédiaire qui recevait un revenu et effectuait des paiements en vertu d'accords de prêts adossés n'avait pas droit aux taux de la retenue d'impôt sur ce revenu, réduits par traité. Ce jugement pourrait avoir une incidence négative sur de nombreuses structures couramment utilisées dans le cadre de stratégies de planification fiscale internationale.

En 2002, Indofood, une société indonésienne, avait voulu mobiliser des capitaux en émettant des billets sur le marché international. Pour que Indofood n'ait pas à verser la retenue d'impôt de 20 % exigible, selon la loi indonésienne, sur les intérêts qu'elle aurait dû payer si elle avait émis les billets elle-même, c'est sa filiale en propriété exclusive de Maurice qui avait effectué l'émission. L'émetteur prêtait ensuite les capitaux à Indofood à des conditions censées être conformes au traité fiscal Indonésie/Maurice de sorte que la retenue d'impôt était ramenée à 10 %. Les billets étaient rachetables immédiatement si la loi indonésienne était modifiée de façon à porter la retenue d'impôt à un taux supérieur au taux de 10 % prévu par traité, sauf si des « mesures raisonnables » prises par l'émetteur pouvaient contrer l'effet du changement.

En juin 2004, l'Indonésie avait donné avis à Maurice de mettre fin au traité, de sorte que la retenue d'impôt avait été augmentée à 20 %. Le traité avait été résilié en janvier 2005. Indofood avait voulu racheter les billets immédiatement, invoquant l'augmentation inévitable du

taux découlant de la résiliation du traité. Le fiduciaire des détenteurs de billets faisait valoir que l'augmentation de taux pourrait être évitée si on avait recours à une entité à vocation unique néerlandaise (Newco) pour agir comme intermédiaire et avoir ainsi accès à un taux réduit en vertu du traité Indonésie/Pays-Bas. L'émetteur céderait à Newco les avantages du contrat de prêt à Indofood. Cette dernière (avec l'appui de l'administration fiscale indonésienne) prétendait que la structure de l'entité à vocation unique proposée ne lui assurerait pas le taux moindre parce que Newco ne serait pas le bénéficiaire effectif des paiements d'intérêt, comme l'exigeait le traité néerlandais, pas plus qu'elle ne serait un résident des Pays-Bas en vertu de ce traité.

La « *High Court* » (HC) du R.-U. s'était prononcée en faveur du fiduciaire et avait conclu que la restructuration du prêt par l'utilisation d'une entité à vocation unique néerlandaise aurait pour effet d'éviter les conséquences de la résiliation du traité avec Maurice. Newco ne serait pas un simple prête-nom pour l'émetteur ni un mandataire de celui-ci, malgré les limites contractuelles imposées à Newco relativement au revenu d'intérêt; les intérêts non distribués et détenus par Newco devaient être disponibles pour tous les créanciers si la société devenait insolvable. La CA a infirmé le jugement de la HC et a conclu que Newco ne serait pas le bénéficiaire effectif de l'intérêt en vertu du traité néerlandais. Pas plus, a-t-elle ajouté, que la filiale de Maurice n'était le bénéficiaire effectif de l'intérêt en vertu de l'accord existant, qui n'avait pas encore été contesté par l'administration fiscale indonésienne. Cette conclusion aurait pu vider la question, mais dans un jugement distinct, le chancelier a ajouté que le terme « bénéficiaire effectif » devrait avoir une signification fiscale reconnue internationalement. Le commentaire de l'OCDE a été modifié en 2003 pour se lire comme suit :

Il serait également contraire à l'objet et au but de la convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans le cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, [le rapport de 1986 de l'OCDE sur l'utilisation des sociétés relais] conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

Le chancelier a également cité une circulaire d'impôt indonésienne et a conclu que le bénéficiaire effectif doit

#### Dans ce numéro

Bénéficiaire effectif et entités à vocation unique	1
Le Québec et l'évasion fiscale	2
La conversion d'intérêts entre conjoints et la RGAÉ	2
REER et FERR	3
Le contrôle de fait	4
L'arrêt Duha et le contrôle	5
Société de professionnels : Entreprise de prestation de services personnels ?	6
Vendre ses produits aux États-Unis	6
CTI pour les dentistes	7
Règle de transparence aux États-Unis pour les SPEP	8
Société de professionnels de la santé en Ontario	9
Actualités fiscales étrangères	10

avoir le privilège de bénéficier pleinement et directement du revenu. Dans les faits, selon lui, Newco, tant sur le plan commercial que pratique, était tenue de payer l'intérêt qu'elle recevait et elle ne pouvait pas effectuer le paiement à partir d'une autre source. De plus, Newco n'avait pas bénéficié de la marge d'intérêts : elle tirait sa rémunération des frais de traitement et de l'injection de capitaux, même s'il n'est pas évident que cet élément aurait été déterminant dans la décision.

Le tribunal n'a pas traité de la pertinence du fait que le traité néerlandais avait été signé avant la modification du commentaire de l'OCDE en 2003 (même si le traité est entré en vigueur après) ni du sens que l'on envisageait de donner à la notion de bénéficiaire effectif. Il est peu probable que les signataires du traité aient voulu lui prêter une signification si large.

Les trois juges de la CA ont conclu à l'unanimité que l'appel avait échoué sur la question du bénéficiaire effectif. Mais dans son jugement distinct, le chancelier, par souci d'exhaustivité, a également conclu que selon l'application du critère de départage du traité néerlandais – le lieu de la direction effective – Newco, qui avait la double résidence, serait considérée comme un résident de l'Indonésie aux fins du traité parce que le pouvoir décisionnel du conseil d'administration de Newco serait limité et que c'est la société mère, Indofood, qui prendrait les décisions clés. Cependant, cette analyse de la détermination de la résidence est incompatible avec l'approche traditionnelle et avec le récent jugement de la CA (à l'exclusion du chancelier) dans *Wood c. Holden* ([2006] EWCA Civ 26).

L'arrêt *Indofood* ne sera pas porté en appel. Il a suscité de vives inquiétudes un peu partout, en particulier parmi les contribuables (et leurs conseillers) qui utilisent les structures d'entités à vocation unique dans des pays comme le Luxembourg et l'Irlande. Lors d'une récente conférence fiscale à Washington, il a été le sujet de discussion entre les administrations fiscales du Canada, du R.-U., des É.-U. et d'autres pays. L'ARC a récemment signalé des positions audacieuses en matière de cotisation sur la signification de l'expression « bénéficiaire effectif » ; *Indofood* pourrait lui fournir de nouvelles munitions.

*Sandra Slaats*

Deloitte & Touche LLP, Toronto

*Albert Baker*

Deloitte & Touche LLP, Vancouver

## LE QUÉBEC ET L'ÉVASION FISCALE

Les initiatives du Québec pour contrer l'évasion fiscale ont récemment été élargies au-delà des paramètres habituels. Une nouvelle politique de divulgation suscite des inquiétudes.

En 1994, le Québec faisait part de son intention de s'attaquer à toutes les formes d'évasion fiscale, incluant l'économie souterraine (« au noir »), et mettait en œuvre

diverses mesures à cette fin au début de 1996. Revenu Québec (MRQ) a conclu des ententes avec d'autres organismes du secteur public pour avoir accès à l'information contenue dans leurs dossiers. Des recoupements de fichiers sont effectués pour identifier les personnes et les entreprises qui ne s'acquittent pas adéquatement de leurs obligations fiscales, ce qui facilite la sélection de dossiers pour fins de vérification. Pendant un certain nombre d'années, le MRQ a émis des communiqués de presse et utilisé son site Web pour divulguer le nom des personnes et des entreprises reconnues coupables d'évasion fiscale. Cette divulgation prouve de façon convaincante l'intention du MRQ de combattre l'économie souterraine et elle rappelle aux contribuables la nécessité pour chaque résident du Québec de payer sa juste part d'impôt. Plus récemment, le MRQ a commencé à divulguer des informations sur les mandats de perquisition, dans l'espoir que cette divulgation décourage ceux qui pourraient envisager l'évasion fiscale. Le MRQ espère également que le public participera activement à la lutte contre l'économie souterraine et à la perte de recettes qui s'ensuit.

Il va sans dire que le plan visant à contrer toutes les formes d'évasion fiscale va dans le sens de l'intérêt public – en définitive, tous les contribuables en bénéficieront – et qu'il doit être soutenu. Cependant, on peut se demander si l'identité des personnes qui font l'objet d'un mandat de perquisition mais qui n'ont pas encore été reconnues coupables devrait être diffusée de cette façon. Cette information est autrement accessible au public, mais sans la divulgation du nom des parties sur le site Web du MRQ, la publicité rattachée à leur identité serait beaucoup plus limitée. Aux yeux du public, une telle publication sur le site Web pourrait laisser entendre qu'un crime a été commis, et que ce crime serait plus grave que ce que suppose le simple fait d'émettre un mandat de perquisition et d'y donner suite. L'effet dissuasif pourrait être amélioré, mais la nouveauté de la tactique risque également de créer un préjugé envers les parties nommées.

*Mario Seyer et Benoit Vallée*

PricewaterhouseCoopers s.r.l., Montréal

## LA CONVERSION D'INTÉRÊTS ENTRE CONJOINTS ET LA RGAÉ

Dans *Lipson* (2006 TCC 148), le juge Bowman a conclu que la RGAÉ s'appliquait à une série d'opérations ayant pour but de convertir des paiements d'intérêts, non déductibles, sur un emprunt hypothécaire résidentiel en paiements d'intérêts déductibles. Cette décision, qui est défavorable au contribuable, est surprenante puisque la CCI s'était prononcée en faveur du contribuable dans *Overs* (2006 TCC 26), une cause semblable.

Dans *Lipson*, M. L et son épouse avaient convenu, en avril 1994, d'acheter une résidence personnelle pour

750 000 \$. En août 1994, dans le cadre d'une planification fiscale, M<sup>me</sup> L a emprunté 560 000 \$ auprès d'une banque (l'« emprunt pour l'achat d'actions ») et a donné en garantie un billet portant intérêt. Avec cet argent, M<sup>me</sup> L a acheté de M. L pour 560 000 \$ d'actions d'une société familiale. M. L a versé les fonds dans le compte en fiducie du notaire qui s'occupait de l'achat de la maison. En septembre 1994, M. et M<sup>me</sup> L ont emprunté 560 000 \$ à la banque (l'« emprunt de remplacement ») moyennant une garantie hypothécaire sur la nouvelle maison et ils ont affecté les fonds au remboursement de l'emprunt pour l'achat d'actions de M<sup>me</sup> L.

Comme M. L n'avait pas renoncé au roulement en faveur du conjoint lors de la vente des actions, le transfert a été réputé avoir été fait au coût fiscal des actions pour M. L, c.-à-d. sans gain ni perte, et ce, même si M<sup>me</sup> L a acheté les actions à leur JVM. Tout revenu (ou perte) réalisé sur les actions par M<sup>me</sup> L serait attribué à M. L (paragraphes 74.1(1) et 74.2(1)). L'ARC a émis un avis de nouvelle cotisation à M. L pour les années d'imposition 1994 à 1996 et a refusé un montant d'environ 105 000 \$ à titre de déductions à l'égard des intérêts payés sur l'emprunt de remplacement. L'ARC et le contribuable ont tous deux reconnu qu'il s'agissait d'opérations d'évitement au sens du paragraphe 245(3); la question était simplement de savoir si les opérations constituaient un abus dans l'application des dispositions de la Loi, lue dans son ensemble.

La CCI a conclu que la série d'opérations effectuées par M. et M<sup>me</sup> L représentait un abus dans l'application de l'alinéa 20(1)c) et du paragraphe 20(3). Le paragraphe 20(3) permet une déduction pour les intérêts sur de l'argent emprunté en vue de rembourser un emprunt antérieur contracté à des fins commerciales. La CCI a précisé que le paragraphe 20(3) vise essentiellement à faciliter les refinancements dans le milieu des affaires, et que M. et M<sup>me</sup> L avaient fait un usage abusif de cette disposition puisque la vente des actions avait servi à financer l'achat d'une maison familiale. Le produit de l'emprunt pour l'achat d'actions était passé de la banque à M<sup>me</sup> L, puis à M. L et enfin au vendeur de la maison dans le cadre d'une série d'opérations orchestrées à l'avance, le vendeur ayant reçu le produit le lendemain de l'obtention de l'emprunt initial.

M. et M<sup>me</sup> L ont également fait un usage abusif du paragraphe 73(1) et de l'article 74.1 dans la mesure où l'objectif recherché était de mettre en œuvre l'ensemble des opérations, et ce de façon délibérée. Pour la CCI, les opérations mises en œuvre n'ont permis d'atteindre aucun des buts visés par ces dispositions. L'objectif de la série d'opérations prises globalement et de l'utilisation de chaque disposition individuelle de la Loi était de permettre la déduction d'intérêts sur de l'argent utilisé pour acheter une résidence personnelle. La CCI a rappelé, comme la CSC l'a reconnu, que chaque cas où la RGAÉ est en jeu doit être jugé en fonction des faits qui le caractérisent. La CCI a cité ses décisions dans deux causes sur la RGAÉ : *Evans* (2005

TCC 684) et *Overs*. Dans *Evans*, un arrêt sur une stratégie de monétisation de l'exonération du gain en capital, la CCI avait conclu que l'application qui avait été faite de chaque article de la Loi visait la fin recherchée par l'article et que, par conséquent, il n'y avait pas eu d'abus de la Loi, lue dans son ensemble puisque chaque article s'appliquait conformément à son objectif. L'arrêt *Overs* portait sur la déduction par un contribuable des frais financiers et des intérêts sur un prêt consenti par une banque à son épouse pour lui permettre d'acheter des actions qu'il détenait. Le contribuable avait utilisé le produit de la vente pour rembourser un emprunt contracté à titre d'actionnaire (et ainsi éviter l'inclusion dans le revenu en vertu du paragraphe 15(2)). Comme dans *Lipson*, le contribuable n'avait pas renoncé au roulement en faveur du conjoint lors de la vente de ses actions à son épouse. Les règles d'attribution du paragraphe 74.1(1) se sont appliquées et les pertes (ou les revenus) réalisé(e)s par l'épouse ont été attribué(e)s au contribuable. Dans *Overs*, la CCI a conclu que la RGAÉ ne s'appliquait pas parce que les opérations ne pouvaient être considérées comme des opérations d'évitement abusif de l'impôt.

Dans *Lipson*, la CCI a affirmé que, dans *Evans* et *Overs*, des éléments factuels de nature commerciale ou des éléments de planification successorale sous-tendaient les opérations. Pour le tribunal, l'opération en cause en l'espèce ne sous-tendait aucunement des éléments de cette nature. Faire la distinction entre une opération d'évitement fiscal abusive et une autre qui soit acceptable fait appel au jugement. Il ne s'agit pas d'une démarche purement mécanique, ni d'une détermination discrétionnaire ou subjective. Elle commande l'application des principes énoncés par la CSC. La CCI a estimé que *Lipson* représentait un exemple flagrant d'évitement fiscal abusif. Si le transfert des actions de M. L à M<sup>me</sup> L visait quelque objectif commercial ou autre à caractère non fiscal, celui-ci était secondaire par rapport à l'objectif de rendre les intérêts relatifs à l'achat de la résidence déductibles pour M. L. La RGAÉ trouvait donc application.

Il est difficile de tirer des conclusions précises sur les circonstances dans lesquelles la RGAÉ s'appliquera à la lumière des décisions récentes de la CCI – dans *Evans* et *Overs* en faveur du contribuable, dans *Desmarais* contre le contribuable (voir « La RGAÉ et la monétisation de l'EGC » dans *Faits saillants en fiscalité canadienne*, avril 2006) et dans *Lipson*.

Wayne Tunney  
KPMG s.r.l., Montréal

## REER ET FERR

Un récent article paru dans *L'emploi et le revenu en perspective* (avril 2006, vol. 7, n° 4) de Statistique Canada (voir <http://www.statcan.ca/francais/freepub/75-001-XIF/1040675-001-XIF.html>) fournit des informations utiles sur les effets, pour les personnes à la retraite, de la

### Incidence de la conversion obligatoire des REER, 2001 et 2002

Pourcentage du revenu provenant du RPC/RRQ, de la SV et du SRG

Plus de 75 %	
Supplément provenant de la conversion .....	450 \$
Réduction des prestations de REER .....	40 \$
Taux d'impôt effectif à l'âge de 69 ans .....	1,2 %
Taux d'impôt effectif à l'âge de 70 ans .....	1,7 %
50 % à 75 %	
Supplément provenant de la conversion .....	1 300 \$
Réduction des prestations de REER .....	310 \$
Taux d'impôt effectif à l'âge de 69 ans .....	6,3 %
Taux d'impôt effectif à l'âge de 70 ans .....	7,1 %
Moins de 50 %	
Supplément provenant de la conversion .....	3 400 \$
Réduction des prestations de REER .....	590 \$
Taux d'impôt effectif à l'âge de 69 ans .....	20,7 %
Taux d'impôt effectif à l'âge de 70 ans .....	20,9 %

conversion obligatoire des REER à l'âge de 69 ans. Même si la plupart des contribuables voient leur fardeau fiscal s'accroître, ceux qui ont un revenu imposable très peu élevé risquent d'être fortement touchés. L'étude confirme la tendance croissante à recourir à une variété de régimes en vue d'assurer sa retraite plutôt que de s'en remettre exclusivement aux REER.

L'étude révèle que près des deux tiers des actifs des REER sont détenus par des personnes qui ont un régime de pension agréé parrainé par l'employeur. Ces pensions, conjuguées aux prestations du Régime de pensions du Canada/Régime des rentes du Québec et aux prestations de sécurité de la vieillesse, peuvent assurer aux prestataires un revenu de retraite suffisant pour qu'ils n'aient pas à retirer des fonds de leur REER. Cependant, lorsque ces prestataires atteignent l'âge de 69 ans, ils doivent obligatoirement convertir leur REER. À l'aide d'une base de données permettant de suivre l'évolution d'un échantillon de contribuables dans le temps, nous avons réussi à déterminer les revenus supplémentaires auxquels donne lieu, à compter de l'âge de 70 ans, la conversion des REER en rentes ou en FERR. (Au même moment, toutefois, les revenus de REER provenant de retraits et de rentes connexes diminuent.) La modélisation révèle que ces revenus additionnels sont imposés à des taux marginaux relativement élevés, ce qui confirme la perception selon laquelle les revenus reportés au moyen d'un REER ne sont pas assujettis à des taux d'imposition inférieurs aux taux pratiqués durant la période où un contribuable gagne du revenu. Le tableau qui suit résume les résultats obtenus pour tous les retraités âgés de 69 ans en 2001 et de 70 ans en 2002.

L'étude montre aussi l'incidence de la conversion obligatoire sur les retraités ayant un faible revenu et dont le revenu imposable augmente à cause du supplément de revenu consécutif à la conversion du REER à l'âge de 70 ans. Ces retraités à faible revenu risquent de plus de perdre des avantages au titre du supplément de revenu garanti fédéral ainsi que certains avantages provinciaux et

locaux calculés à partir du revenu, pour se retrouver avec un taux marginal d'imposition supérieur à 100 % sur le revenu supplémentaire.

*David B. Perry*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## LE CONTRÔLE DE FAIT

Dans deux causes récentes, la CCI et la CAF ont conclu qu'un contribuable avait le contrôle de fait d'une société. Le contribuable avait donc eu à partager le plafond de la DPE avec d'autres sociétés qu'il contrôlait.

Dans *Corpor-Air Inc.* (2006 TCC 75), la CCI a conclu que des sociétés détenues séparément par des conjoints étaient réputées être associées en raison du contrôle de fait. M<sup>me</sup> S détenait 100 % de Corpor-Air Inc., un fournisseur de services au comptoir à des sociétés aériennes, et M. S détenait 100 % de plusieurs autres sociétés dans le domaine des services de soutien et d'entretien à des sociétés aériennes (« le groupe S »). Le groupe S (les sociétés associées) se partageait le plafond des affaires. Corpor-Air demandait sa propre DPE.

Pour la CCI, l'actionnaire unique de Corpor-Air, M<sup>me</sup> S, ne participait pas aux décisions relatives à la société ou à ses activités quotidiennes; de plus, Corpor-Air était économiquement dépendante des sociétés du groupe S détenues par M. S. La CCI a donc conclu que M. S avait le contrôle de fait de Corpor-Air en vertu du paragraphe 256(5.1) même si M<sup>me</sup> S en était l'unique actionnaire. Les sociétés du groupe S et Corpor-Air étaient donc associées aux fins de la DPE. La CCI a rejeté l'argument du contribuable selon lequel il ne peut y avoir de contrôle de fait en présence d'un contrôle de droit, une conclusion compatible avec sa précédente décision dans *Rosario Poirier* ([2002] 4 CTC 2346) selon laquelle le contrôle de fait et celui de droit peuvent coexister.

Dans *Plomberie JC Langlois Inc.* (2006 FCA 113), la CAF a confirmé le jugement de la CCI selon lequel M. R, actionnaire à 50 % et seul administrateur de Plomberie JC Langlois (SEXP), avait le contrôle de fait de la société. La CAF a fondé sa décision principalement sur la preuve que M. R avait fait en sorte que SEXP consente des avances sans intérêt à d'autres sociétés qu'il détenait en propriété exclusive (« groupe R ») et qu'elle garantisse aussi des emprunts contractés par le groupe R auprès de tiers.

M. P et M. R, des actionnaires non liés, détenaient chacun 50 % des actions de SEXP. M. P était plombier; il possédait les permis et les connaissances requises pour exploiter l'entreprise de plomberie de SEXP, et il voyait aux activités quotidiennes de SEXP. M. R – le seul administrateur, président et secrétaire – s'occupait de la partie administrative de l'entreprise et contrôlait les finances. M. P et M. R avaient signé une convention d'actionnaires qui prévoyait que toute décision prise hors du cours ordinaire des affaires de SEXP devait être approuvée par résolution unanime des actionnaires. SEXP



ne calculait pas d'intérêts sur les avances consenties au groupe R pas plus qu'elle n'était rémunérée pour la garantie, et les opérations n'avaient pas été approuvées par résolution des actionnaires comme prévu. La CCI avait conclu que M. R avait le contrôle de fait de SEXP, compte tenu de sa position comme unique administrateur, président et secrétaire. Les compétences de M. P étaient importantes et nécessaires à l'exploitation de l'entreprise de SEXP, mais sa position dans la société ne lui en conférait pas le contrôle. La CCI avait conclu que le rôle de M. P s'apparentait davantage à celui d'un employé que d'un dirigeant, puisqu'il effectuait le travail mais ne prenait aucune décision d'affaires.

SEXP faisait valoir, en citant l'arrêt *Duha Printers* (98 DTC 6334 (CSC)), que la CCI avait erré en droit en ignorant la convention des actionnaires. Elle arguait aussi que M. P et M. R participaient de façon égale au processus décisionnel d'affaires. La CAF a conclu que les avances consenties au groupe R et les garanties de ses emprunts n'avaient rien à voir avec l'entreprise normale de SEXP. De plus, la CAF n'a pas été convaincue de l'explication de M. P pour acquiescer aux avances et aux garanties et ce, sans rémunération, parce que ces opérations ne représentaient aucun intérêt financier pour lui. La CAF a dit que la CCI avait à bon droit ignoré la convention d'actionnaires; comme les parties en cause ne l'avaient pas respectée, elle n'était pas importante pour évaluer qui contrôlait SEXP. La CAF a également conclu que M. P ne jouait aucun rôle décisionnel dans l'entreprise et que M. R était l'« entité dominante » qui possédait le contrôle de fait de SEXP en vertu du paragraphe 256(5.1). Par conséquent, SEXP était associée au groupe R et devait partager la DPE avec lui.

**SRI en Ontario ?** L'Ontario envisage de permettre la constitution de sociétés à responsabilité illimitée (SRI) en vertu de sa *Loi sur les sociétés par actions* (LSAO). Le 3 avril 2006, l'Ontario a rendu public un document de consultation de 39 pages sur le sujet et sur d'autres réformes possibles en vue de moderniser la LSAO. À l'heure actuelle, seules la Nouvelle-Écosse et l'Alberta permettent la constitution de SRI.

Paul Hickey  
KPMG LLP, Toronto

## L'ARRÊT DUHA ET LE CONTRÔLE

Dans *Duha Printers* (98 DTC 6334), la CSC a accordé à une convention unanime des actionnaires (CUA) la même importance que les statuts constitutifs pour déterminer qui détient le contrôle d'une société. D'autres conventions d'actionnaires qui ne satisfont pas à la définition d'une CUA – même si elles peuvent également limiter les pouvoirs des administrateurs – sont expressément exclues des facteurs à prendre en considération à cet égard. Duha était une société régie par la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* (LCSA), qui accorde un statut

spécial à une CUA – et non une convention privée – en la rendant généralement exécutoire par une ordonnance (article 247). Cependant, un nombre significatif de sociétés canadiennes sont régies par des lois sur les sociétés qui ne comportent pas de disposition semblable pour les CUA, comme les lois de la Colombie-Britannique, de l'Alberta, de l'Ontario et de la Nouvelle-Écosse.

La loi de la Nouvelle-Écosse ne contient aucune disposition sur les conventions d'actionnaires, pas plus, d'ailleurs, que la loi de la Colombie-Britannique qui permet cependant à toute personne (non seulement un administrateur) d'avoir les pouvoirs d'un administrateur si les statuts constitutifs le prévoient. Par conséquent, l'analyse du contrôle dans l'arrêt *Duha* concernant les CUA pourrait avoir une pertinence limitée voire nulle pour les sociétés régies par ces lois.

Les dispositions sur les conventions d'actionnaires des lois sur les sociétés de l'Alberta et de l'Ontario posent des problèmes d'interprétation plus complexes. La loi de l'Alberta est beaucoup plus large que la LCSA en ce qui a trait aux éléments qui peuvent être inclus dans les conventions d'actionnaires; elle permet expressément la conclusion d'une convention entre tous les actionnaires qui porte sur de nombreuses questions autres que la prise en charge du pouvoir de gestion de l'entreprise. Elle ne distingue guère ce type de conventions d'actionnaires privées et une CUA, qui révoque ou limite les pouvoirs de gestion des administrateurs. Par exemple, toutes les conventions d'actionnaires de l'Alberta peuvent être rendues exécutoires par une ordonnance du tribunal. De plus, chaque société doit conserver une copie de sa convention d'actionnaires à son siège social dans ses dossiers de société. La loi albertaine prévoit toutefois que si la convention d'actionnaires révoque les pouvoirs des administrateurs de gérer l'entreprise – comme dans le cas d'une CUA – les actionnaires encourent alors toutes les responsabilités des administrateurs. Ces trois facteurs (observation au moyen d'une ordonnance, obligation de tenir un dossier et prise en charge des responsabilités des administrateurs) ont été cités par la CSC dans *Duha* pour justifier le statut spécial accordé à une CUA en vertu de la LCSA.

Les dispositions législatives ontariennes sont moins claires. En fait, la CUA n'est mentionnée explicitement dans la *Loi sur les sociétés par actions* de l'Ontario (LSAO) que dans le contexte d'une déclaration écrite par un seul actionnaire et dans la disposition sur les ordonnances du tribunal. La LSAO prévoit qu'une convention écrite entre tous les actionnaires (et d'autres personnes qui ne sont pas actionnaires) peut limiter ou révoquer les pouvoirs des administrateurs; on ne sait pas très bien si seul ce type de convention – une CUA du type de celle de la LCSA – ou toute autre convention entre tous les actionnaires peut faire l'objet d'une ordonnance du tribunal en Ontario. L'Ontario exige que toute convention d'actionnaires « dont les administrateurs ont connaissance » soit conservée en dossier. On suppose que les administrateurs auront toujours connaissance d'une

CUA véritable, de sorte que cette disposition couvre vraisemblablement aussi d'autres conventions d'actionnaires.

Aux fins du droit des sociétés, les conventions d'actionnaires de l'Alberta et de l'Ontario ne cadrent pas parfaitement avec la CUA telle qu'elle est prévue dans la LCSA. Par conséquent, on peut donc se demander si l'analyse de la CSC dans *Duha* s'applique aux conventions d'actionnaires de l'Alberta et de l'Ontario. L'arrêt *Duha* a peut-être mis la barre haute pour les fiscalistes qui ont à traiter de problèmes de contrôle, en exigeant la prise en compte de toute convention d'actionnaires exécutoire – nonobstant l'administration qui régit la société sous-jacente – pour évaluer si elle révoque ou limite les pouvoirs des administrateurs. À notre avis, seules les conventions qui révoquent ou limitent les pouvoirs des administrateurs devraient être prises en compte dans la détermination du contrôle de la société.

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

## SOCIÉTÉ DE PROFESSIONNELS : ENTREPRISE DE PRESTATION DE SERVICES PERSONNELS ?

Une lettre d'interprétation technique de 2005 (émise le 30 janvier 2006 par l'ARC (2005-0156741E5)) porte sur la question de savoir si, dans le contexte de la constitution en société d'un cabinet professionnel, une société de professionnels exploite une entreprise de prestation de services personnels (« EPSP ») et s'il est interdit à la société et aux professionnels de faire concurrence à la société à qui les services professionnels sont fournis.

Dans une décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu de 2004 (2004-0084311R3), une société de personnes de services professionnels transfère son entreprise à une société (Newco); les anciens associés fournissent leurs services à Newco directement à titre d'employés ou d'entrepreneurs indépendants ou par l'intermédiaire de sociétés de professionnels qu'ils ont créées. La rémunération versée aux entrepreneurs indépendants et aux sociétés de professionnels est négociée au cas par cas et constatée par un contrat écrit. On s'attend à ce que le revenu net de Newco soit inférieur au plafond des affaires, mais tout montant en sus de ce plafond sera vraisemblablement versé par Newco à titre d'honoraires, primes ou paiements semblables. Dans les faits, il n'est pas interdit aux anciens associés et aux sociétés de professionnels de faire concurrence à Newco dans le mesure où ils s'acquittent entièrement de leurs obligations contractuelles avec Newco. L'ARC a conclu que les sociétés de professionnels n'exploitaient pas une EPSP.

Après la publication de la décision de 2004, on a demandé à l'ARC, dans un document distinct, de se

prononcer sur des faits semblables, si ce n'est que les anciens associés et les sociétés de professionnels étaient soumis à certaines restrictions en matière de concurrence. Dans un tel cas, la société de professionnels exploitait-elle une EPSP ? Dans la lettre d'interprétation de 2005, l'ARC a précisé qu'elle ne pouvait conclure à l'existence ou non d'une EPSP, mais elle a noté que la question de savoir si une société exploite une EPSP en est une de fait. Un des éléments à prendre en considération à cette fin consiste à déterminer si la société de professionnels et les employés constitués en société sont autorisés à faire concurrence à Newco. L'ARC a précisé que l'existence d'une clause de non-concurrence peut indiquer que l'employé constitué en société peut être considéré comme un dirigeant ou un employé de Newco et de ce fait, la société de professionnels exploiterait une EPSP. L'ARC a également cité le document RC4110 – *Employé ou travailleur indépendant ?* qui porte sur les éléments à prendre en considération pour déterminer si un particulier est un employé ou un travailleur indépendant.

Les commentaires de l'ARC indiquent que les membres de sociétés de personnes de services professionnels qui envisagent de se constituer en société pourraient avoir intérêt à renoncer à la mise en place de clauses de non-concurrence. L'existence d'une telle clause peut laisser entendre que la société de professionnels exploite une EPSP et dans ce cas, le revenu de la société ne serait pas admissible à la DPE et ses actions ne seraient pas admissibles à l'exonération du gain en capital à titre d'actions admissibles de petite entreprise.

*Louis J. Provenzano et Ruby Lim*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## VENDRE SES PRODUITS AUX ÉTATS-UNIS

Quelles sont les obligations fiscales américaines d'une société canadienne qui vend des produits aux États-Unis ? Prenons le cas d'une SCAN qui fabrique sur commande un produit, et dont environ 40 % des ventes sont livrés à des clients situés aux États-Unis. Tous les employés et toutes les installations de la société se trouvent au Canada, et la société a depuis toujours pour politique d'y approuver toutes les ventes. SCAN envisage d'embaucher des représentants résidant aux États-Unis qui travailleraient à temps plein à la sollicitation de commandes mais qui ne seraient pas autorisés à engager contractuellement la société. SCAN ne fournirait pas de bureau, directement ou indirectement, aux représentants; chacun pourrait avoir un bureau à son domicile, mais SCAN n'en défraierait pas les coûts et le lieu ne pourrait être identifié comme un établissement de SCAN. Toutes les commandes d'achat devraient être envoyées au Canada pour fin d'acceptation ou de refus; si la commande est acceptée, le produit est alors fabriqué au Canada et livré directement au client américain. Les représentants n'offriraient ni services de

formation ni services de garantie ou de réparation, et ils n'assureraient pas le recouvrement des comptes clients pas plus qu'ils ne fourniraient d'autres services après vente.

Compte tenu de ces faits, il est peu probable que SCAN ait un ES qui serait assujéti à l'impôt fédéral américain du fait de l'embauche de représentants comme employés œuvrant à temps plein aux États-Unis. Sans ES, SCAN doit se constituer une liste de paie aux États-Unis — p. ex., en ouvrant un compte de banque aux États-Unis et en retenant les services d'un centre de traitement de la paie aux États-Unis pour s'occuper des paiements, des retenues et des déclarations. SCAN doit obtenir des numéros d'identification de contribuable pour les États-Unis et pour l'État où est situé l'ES; elle doit produire le formulaire fédéral SS-4 (« *Application for Employer Certification Number* ») afin d'obtenir un numéro d'identification d'employeur. Si les représentants ne peuvent contracter et ne contractent pas au nom de SCAN et que SCAN n'ouvre pas, directement ou indirectement, un bureau aux États-Unis, l'obligation de produire des déclarations de revenus fédérales aux États-Unis sera strictement fondée sur la convention (formulaire 1120-F, « *US Income Tax Return of a Foreign Corporation* »). Si la sollicitation de commandes est la seule activité de la société aux États-Unis, la *Public Law 85-272* devrait exonérer SCAN de toute imposition du revenu par l'État. SCAN pourrait néanmoins être redevable de certains impôts d'État ou impôts locaux fondés sur le capital, la valeur nette ou l'activité commerciale, ou d'autres impôts, comme celui sur le droit de faire des affaires (« *franchise tax* »), en particulier dans l'État de résidence du représentant. SCAN sera considérée comme un vendeur aux fins de la taxe de vente dans plusieurs États et, à ce titre, elle devra percevoir et remettre la taxe de vente sur les ventes de biens corporels à moins que les produits ne soient revendus par chacun des clients. Il va de soi que seul le contexte factuel dans lequel SCAN réalise et gère les ventes aux États-Unis déterminera les montants réels d'impôt à payer et les obligations fiscales véritables du contribuable.

Steve Jackson

Ernst & Young LLP, Toronto

## CTI POUR LES DENTISTES

L'exploitation d'un cabinet de dentiste est une activité hautement capitalistique qui requiert l'achat d'instruments et de matériel coûteux, mais la TPS payée sur ceux-ci n'est généralement pas recouvrable parce que la plupart des services dentaires sont des fournitures exonérées, à l'exception de la fourniture de services dentaires cosmétiques (taxables à 7 %) et de la vente et l'installation de dents artificielles et d'appareils orthodontiques (fournitures détaxées); les CTI peuvent être demandés sur les achats faits aux fins d'effectuer de telles fournitures. Le récent arrêt *Singer Inc.* (2006 TCC

205) élargit le droit aux CTI pour les dentistes.

Le calcul des CTI a été simplifié pour les dentistes en 2004, dans une lettre d'interprétation de l'ARC (« *Application of GST/HST to Supplies by Medical Practitioners Who Are Licensed To Practice the Profession of Dentistry* », *Headquarters Letter* n° 52348, 26 mai 2004). En répartissant les CTI entre les fournitures exonérées et les fournitures taxables, un dentiste qui effectue la fourniture d'appareils orthodontiques peut demander un CTI sur la base d'un prix théorique payé pour la fourniture détaxée de l'appareil égal à 35 % du coût, pour le patient, du traitement orthodontique. Il ne s'agit toutefois que d'une estimation; le droit au CTI réel doit être calculé et un paiement compensatoire doit être effectué à la fin de l'année. Selon la politique de l'ARC, un dentiste doit facturer séparément aux patients les frais des fournitures taxables (le coût pour le patient de l'appareil orthodontique ou de la dent artificielle et des services d'installation connexes) et des fournitures exonérées (le coût des services dentaires exonérés) de sorte que les frais taxables conservent leur statut de détaxation. Pour les CTI relatifs aux immobilisations, c'est la politique du tout ou rien qui s'applique : les CTI ne sont disponibles que si le bien est utilisé « principalement » (généralement plus de 50 %) dans des activités commerciales. Par exemple, selon la position administrative de l'ARC, la catégorie « dent artificielle » inclut les couronnes qui remplacent plus de la moitié de la dent. Ainsi, le dentiste qui achète une machine pour fabriquer des couronnes qu'il utilise principalement pour effectuer la fourniture de dents artificielles peut demander la totalité des CTI pour la TPS payée sur l'achat; mais il ne peut demander de CTI si la machine n'est pas utilisée principalement à cette fin.

Dans *Singer*, le dentiste avait demandé des CTI de 14 900 \$ calculés selon une méthode fondée sur le revenu : le revenu annuel détaxé avait été divisé par le revenu total, et les dépenses totales avaient été multipliées par le 30 % ainsi obtenu pour arriver au montant du CTI. L'ARC avait refusé 12 705 \$ du montant demandé, au motif que le pourcentage approprié était de 9 %. L'ARC n'avait apparemment pas contesté la méthode fondée sur le revenu, mais seulement le type de fournitures qualifiées de fournitures détaxées, ne reconnaissant que les fournitures de dents artificielles et les appareils orthodontiques et non les services dentaires (comme l'installation) et les frais généraux.

Le juge Bowman a rejeté l'appel parce que le dentiste n'a pu fournir la preuve qu'il avait effectué des fournitures taxables d'installation de dents artificielles et d'appareils orthodontiques, mais en *obiter*, il s'est dit d'accord avec le raisonnement du contribuable. Le contribuable a perdu sa cause, mais le jugement contient de bonnes nouvelles pour la profession. *Singer* confirme qu'en plus des appareils eux-mêmes, les services d'installation de dents artificielles et d'appareils orthodontiques sont également détaxés. La décision laisse

également entendre que la méthode fondée sur le revenu est une méthode juste et raisonnable qu'un dentiste peut utiliser pour déterminer la répartition du CTI.

Jeanette Wang

Thorsteinssons LLP, Vancouver

## RÈGLE DE TRANSPARENCE AUX ÉTATS-UNIS POUR LES SPEP

Le document PLR 200604020 (rendu public le 26 janvier 2006) interprète de façon favorable la règle de transparence de l'article 1297(c) du *Code* qui vise les filiales détenues à 25 % par des sociétés étrangères (non américaines). Si une société étrangère (SETR) détient (directement ou indirectement) au moins 25 % de la valeur d'une autre société, pour déterminer le statut de la SETR à titre de société de placement étrangère passive (SPEP ou « *passive foreign investment company* »), on doit appliquer la règle de transparence, c.-à.-d. que la SETR détient la quote-part qui lui revient des actifs de la filiale et qu'elle reçoit directement sa quote-part des bénéfices de celle-ci. La loi ne traite pas de la vente de la filiale par la SETR et il n'existe aucun règlement du Trésor correspondant, mais l'IRS a statué que la règle de transparence s'applique pour la caractérisation du gain résultant d'une telle vente.

Une SETR est une SPEP si elle satisfait à un critère lié au chiffre d'affaires (elle tire au moins 75 % de son chiffre d'affaires brut pour l'année d'imposition de revenus passifs, généralement des dividendes, des intérêts, des redevances, des loyers, des rentes et des gains résultant de la vente ou de l'échéance de biens productifs de revenus passifs) ou à un critère lié à l'actif (au moins 50 % des actifs détenus par la SETR au cours de l'année d'imposition génèrent des revenus passifs). Pour l'application du critère lié à l'actif, les sociétés publiques doivent en général utiliser la JVM pour l'évaluation des actifs; les sociétés privées peuvent utiliser soit la JVM, soit un prix de base rajusté, mais elles ne peuvent utiliser un prix de base rajusté que si elles sont également des SETR contrôlées.

Contrairement à ce qui est prévu dans le régime des sociétés étrangères contrôlées (SEC), une SETR n'a pas de seuil de propriété américaine à respecter pour entraîner l'application des règles relatives aux SPEP. Et contrairement au régime des SEC, le régime des SPEP n'entraîne pas véritablement l'imposition des personnes physiques ou morales américaines sur le revenu de la SETR à moins qu'un choix (« QEF » ou « *qualified electing funds* ») ne soit fait : les personnes physiques ou morales américaines sont imposées sur l'encaissement de sommes excédentaires distribuées, ce qui comprend 1) un gain constaté sur la vente ou la cession réputée d'actions d'une SPEP et 2) l'excédent de la somme réelle totale distribuée par la SPEP dans l'année d'imposition sur 125 % de la moyenne des sommes réelles distribuées au cours des

trois années précédentes. Toute distribution excédentaire est répartie proportionnellement pour être attribuée à chaque jour de la période de détention des actions par l'actionnaire américain. Les sommes attribuées à l'année d'imposition visée et à la période antérieure à la détention de SPEP sont considérées comme un revenu ordinaire dans l'année visée; les autres sommes attribuées à la période de détention de SPEP n'entrent pas dans le revenu mais sont imposées au taux le plus élevé d'imposition du revenu ordinaire aux États-Unis (actuellement, 35 %), plus des frais d'intérêt pour refléter l'avantage du report.

Dans la décision, la SETR avait vendu toutes ses actions d'une filiale étrangère détenue à 100 % qui, pour sa part, détenait directement ou indirectement les actions de plusieurs sociétés d'exploitation (SEXP) européennes. Si le gain sur la vente était considéré comme un revenu passif, la SETR deviendrait une SPEP en vertu du critère lié au chiffre d'affaires pour l'année. Le contribuable avait demandé une décision pour savoir si la règle de transparence de l'article 1297(c) du *Code* s'appliquerait au gain sur la vente qui deviendrait ainsi un revenu actif parce qu'il pourrait être attribué à la vente d'actifs d'une entreprise exploitée activement. Sans le bénéfice de quelque analyse, l'IRS a conclu que la règle de transparence s'appliquait et que le gain ne constituait pas un revenu passif. La décision est importante parce que c'est la première fois que l'IRS affirme explicitement que la règle de transparence s'applique à la vente d'actions d'une filiale détenue à 25 %.

L'historique législative de l'article 1297(c) étaye la conclusion formulée dans la décision. Le *Conference Report of 1986* (HR rep. n° 99-841, 99th Cong., 2d sess. (1986), II-644) nous fournit les indications suivantes quant à la logique sous-jacente à la règle de transparence : « *The conferees do not intend that foreign corporations owning the stock of subsidiaries engaged in active businesses be classified as PFICs. To this end, the agreement attributes a proportionate part of assets and income of a 25-percent owned corporation to the corporate shareholder in determining whether the corporate shareholder is a PFIC under either the asset test or income test.* »

Il est évident que le Congrès ne voulait pas qu'une SETR exploitant une entreprise active par l'intermédiaire de filiales soit considérée comme une SPEP. Il est donc raisonnable de conclure que le Congrès ne souhaitait pas que la vente de telles filiales actives amène à considérer la SETR comme une SPEP. Les conséquences éventuellement désastreuses de la classification de la SETR comme une SPEP pour les actionnaires américains ne font que renforcer cette conclusion. La décision, qui semble être conforme à l'intention du législateur, fournit des précisions souhaitables aux contribuables américains qui détiennent des actions d'une SETR.

Leslie R. Kellogg

Hodgson Russ LLP, Buffalo



## SOCIÉTÉ DE PROFESSIONNELS DE LA SANTÉ EN ONTARIO

À compter de 2006, un médecin ou un dentiste qui exerce sa profession en Ontario peut constituer une société professionnelle et fractionner son revenu avec certains membres de la famille.

Le budget de l'Ontario de 2000 proposait un régime fiscal propre à l'Ontario. Des modifications apportées à la *Loi sur les sociétés par actions* de l'Ontario (LSAO) et à diverses lois visant les professionnels permettaient la constitution de sociétés professionnelles en Ontario pour les professions régies par la *Loi sur les professions de santé réglementées* (LPSR), incluant les dentistes et les médecins. L'article 3.2(2) de la LSAO exige que les membres de la profession soient, directement ou indirectement, propriétaires en *common law* et propriétaires bénéficiaires de la société professionnelle; les règlements 39/02 (de la LPSR) et 665/05 (de la LSAO) permettent aux membres de la famille d'un médecin ou dentiste de détenir des actions sans droit de vote. La propriété indirecte est possible, mais les ordres professionnels ne permettront pas à un professionnel de détenir les actions de la société professionnelle par l'intermédiaire d'une société de portefeuille détenue à 100 %, probablement pour assurer la continuité de la responsabilité professionnelle; l'acceptabilité de l'existence de telles structures pour une brève période de temps n'est pas claire. Une société professionnelle peut exploiter une entreprise liée à l'exercice de la profession et elle peut investir les fonds excédentaires, mais pas dans une autre entreprise; les placements devraient s'accumuler dans une société distincte. Le statut d'une société professionnelle survit, entre autres, au décès de l'actionnaire, ce qui permet à la succession de vendre les actions.

Le fractionnement du revenu par le versement de dividendes à certains membres de la famille devrait être structuré de façon à éviter l'application des règles d'attribution. Un conjoint devrait utiliser ses propres fonds ou contracter un emprunt pour souscrire les actions, et rembourser l'emprunt et les intérêts accumulés à même les premiers dividendes reçus. La LSAO définit les membres de la famille comme étant le conjoint, un enfant (qui n'est pas un beau-fils/belle-fille), un parent (qui n'est pas un grand-parent) ou une fiducie exclusive pour le bénéfice d'enfants mineurs. (La fiducie doit être liquidée lorsque l'enfant atteint l'âge de 18 ans.) Plutôt que d'utiliser une fiducie, un membre de la famille peut souscrire une catégorie d'actions distincte et les donner ensuite à un enfant mineur; aucun dividende n'est payé tant que l'enfant n'a pas atteint l'âge de 18 ans. Un membre de la famille qui n'a pas d'autres revenus peut recevoir environ 30 825 \$ annuellement en franchise d'impôt. L'impôt sur le revenu fractionné d'enfants mineurs s'applique aux dividendes payés à des mineurs. Des décisions rendues publiques depuis 2004 précisent, de

façon surprenante, que le paragraphe 56(2) (paiements indirects) peut s'appliquer aux dividendes payés aux membres de la famille d'un médecin et ce, même si la CSC suggère le contraire dans l'arrêt *Neuman* ([1998] 3 CTC 177) pour les dividendes déclarés par un administrateur conformément aux conditions dont est assortie l'action.

L'ARC accepte qu'une société professionnelle exploite une entreprise active et ait droit à la DPE, pour un taux d'impôt sur le revenu d'environ 18,6 % sur les premiers 300 000 \$ de revenu d'entreprise exploitée activement (REEA) par année, de 27,6 % sur les 100 000 \$ suivants et de 36,1 % sur l'excédent (plus une surtaxe provinciale de 4,6 % sur le revenu, à concurrence de 1 128 000 \$). Les sociétés associées se partagent les avantages du taux moindre. Si le revenu après impôt admissible à la DPE est réinvesti sans être distribué, la société dispose d'environ 25,54 % de plus de fonds à investir qu'un particulier imposé au taux marginal le plus élevé qui gagne directement le REEA. Le revenu après impôt peut également servir à rembourser un emprunt hypothécaire sur un immeuble utilisé dans l'exercice d'une profession. Si la JVM des actifs de placement excède 10 % de la JVM du total des actifs, la société peut cesser d'être admissible à titre de société exploitant une petite entreprise; les règles d'attribution des sociétés s'appliquent à l'actionnaire qui est un conjoint ou un enfant mineur et l'exemption pour gains en capital n'est pas disponible. Par ailleurs, des fonds peuvent être prêtés à une autre société ou investis dans une telle société – peut-être détenue par un conjoint – pour éviter les règles d'attribution. La plus-value des placements peut être mise à l'abri des créanciers de la société professionnelle si les actions de la SPOR qui sont détenues sont des actions privilégiées sans droit de vote rachetables au gré de la société et non rachetables au gré du détenteur, et qu'elles donnent droit à un dividende discrétionnaire.

Tous les membres (qui sont des sociétés) d'une société professionnelle doivent partager la DPE au prorata : si la société compte 10 membres à parts égales, chacun d'eux ne bénéficie du taux moindre que sur 20 000 \$ de REEA. Les sociétés professionnelles dans des cabinets regroupés sont structurées de façon à éviter la qualification à titre de société de personnes. Plusieurs décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu (p. ex., 2004-0084311R3 et 2004-0069011R3) traitent de la constitution en société de cabinets de médecins auparavant exploités sous la forme de sociétés de personnes, mais le principe devrait s'appliquer à la restructuration d'une société de personnes. La société de personnes transfère les actifs du cabinet à une société professionnelle (« le groupe ») en contrepartie d'actions. La société de personnes de professionnels est dissoute et chaque associé reçoit une action du groupe. Chaque médecin crée alors une société professionnelle distincte pour fournir ses services professionnels à titre de médecin au groupe, moyennant des honoraires. Le groupe facture et recouvre les sommes de la RMAO et paie les frais généraux du cabinet. L'ARC a

confirmé que le groupe et les autres sociétés ne constituent pas une société de personnes; chaque partie peut demander la pleine DPE. On suppose que la TPS ne s'applique pas aux frais payés par le groupe aux sociétés professionnelles pour des services exonérés. L'ARC a indiqué que le paragraphe 56(2) (paiement indirect) permet d'attribuer aux médecins les dividendes payés aux membres de la famille.

Une société de services techniques peut également demander la DPE si elle n'est pas associée à la société professionnelle. Une société de services techniques dans un cabinet médical ou dentaire fournit un service exonéré de la TPS, tel des services d'hygiène et de laboratoire ou de radiographie et de préparation des rapports connexes; la TPS payée sur les frais de gestion n'est pas récupérable par un professionnel de la santé.

Jack Bernstein  
Aird & Berlis LLP, Toronto

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### États-Unis

L'IRS a déposé son rapport annuel de 2005 sur le programme américain des arrangements préalables en matière de prix de transfert (APP) pour les opérations de prix de transfert (*Announcement 2006-22*, 31 mars 2006). Le rapport décrit le programme, le personnel de l'IRS qui met en œuvre le processus d'APP avec le contribuable et la nouvelle procédure d'application prévue dans le *Rev. proc.* 2006-09. Le processus d'APP est décrit sous les titres suivants : 1) « *application* »; 2) « *due diligence* »; 3) « *analysis* »; 4) « *discussion and agreement* »; et 5) « *drafting, review, and execution* ». Des statistiques sur les résultats du programme pour l'année civile 2005 sont également incluses.

### Royaume-Uni

Les propositions du budget du 22 mars 2006 sont généralement applicables à compter du 1<sup>er</sup> avril 2006 pour les sociétés et du 6 avril 2006 pour les particuliers. Les propositions comprennent : 1) une règle permettant à une société mère résidant au R.-U. de demander l'allégement de groupe pour des pertes d'une filiale qui réside dans l'Espace économique européen (EEE) ou d'un établissement stable dans l'EEE si l'allégement des pertes autre que l'allégement du R.-U. a été épuisé; 2) diverses mesures anti-évitement; et 3) des modifications dans les fourchettes d'impôt sur le revenu des particuliers. Le gouvernement cherche à étendre ses pouvoirs par la conclusion d'accords internationaux de procédure amiable pour les impôts directs et indirects.

### Nouvelle-Zélande

Une réforme fiscale exhaustive a été approuvée dans le but de réduire le fardeau fiscal des petites entreprises, d'attirer de nouveaux résidents et des expatriés et d'étaler sur quatre ans les réductions d'impôt des sociétés de l'ordre de 1,1 G \$NZ.

### Italie

Plusieurs règles fiscales importantes ont été révisées, notamment l'exemption de 95 % pour les dividendes et les critères en vertu desquels des titres et des participations étrangers sont considérés comme l'équivalent d'actions italiennes aux fins de l'exemption pour gains en capital. De nouvelles règles visent à contrecarrer le « *dividend washing* » et régissent les non-résidents qui adhèrent au régime fiscal de groupe en Italie.

### Traités

Un accord mutuel a été conclu en vertu du traité entre les **États-Unis** et l'**Espagne** relativement au traitement des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés dites « S » et d'autres entités d'affaires considérées comme des sociétés de personnes ou des entités ignorées (« *disregarded entities* ») aux fins fiscales américaines, rétroactivement aux années 1998 et suivantes. Le Brésil a réduit ses retenues d'impôt sur les dividendes et les redevances en vertu du traité **Brésil/Espagne**.

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](mailto:mgaughan@ctf.ca).

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