

PROJETS DE LOI ACTUELS

Le Comité mixte sur la fiscalité de l'ABC/ICCA (ci-après « le comité ») a récemment fait parvenir au nouveau ministre des Finances un mémoire qui porte sur plusieurs propositions fiscales toujours en suspens qui émanaient du précédent gouvernement fédéral. Le comité demande instamment au nouveau gouvernement d'annoncer dans les plus brefs délais ses intentions concernant ces propositions et d'adopter le plus rapidement possible celles qu'il entend mettre en œuvre. Le comité s'inquiète particulièrement des propositions sur la déductibilité de l'intérêt et d'autres dépenses, des règles sur les entités de placement étrangères et les fiducies non-résidentes, des modifications touchant les sociétés étrangères affiliées et des modifications techniques générales (les propositions législatives les plus récentes ont été rendues publiques en juillet 2005). Certaines propositions remontent jusqu'à six ans.

Le comité constate que la période prolongée pendant laquelle les propositions sont présentées sous la forme de projet, leur révision périodique, leur exhaustivité et leur complexité, leur application, dans certains cas, à des années d'imposition passées, et le silence du nouveau gouvernement sur ses intentions contribuent à accroître l'incertitude des contribuables quant aux conséquences d'opérations et de mécanismes particuliers. Le comité prie le nouveau gouvernement de prendre des mesures pour réduire cette incertitude : 1) annoncer dès que possible les propositions qu'il a l'intention de mettre en œuvre, 2) reporter la date de prise d'effet des propositions sur la déductibilité de l'intérêt et d'autres dépenses jusqu'après la date de publication des propositions révisées, 3) scinder les modifications sur les sociétés étrangères affiliées – la version la plus récente comporte 200 pages – en deux séries distinctes, d'une part, les modifications techniques et les autres modifications non controversées et, d'autre part, les modifications de fond

qui exigent de plus amples consultations; les dates de prise d'effet des dispositions soumises à la consultation devraient être reportées jusqu'à ce que les détails soient mis au point, 4) dans un proche avenir, présenter un projet de loi pour mettre en œuvre les règles sur les entités de placement étrangères et les fiducies non-résidentes, les modifications techniques générales et la partie technique des modifications sur les sociétés étrangères affiliées.

Règles sur les entités de placement étrangères. Ces propositions visaient à empêcher les Canadiens d'éviter l'impôt sur le revenu en transférant des fonds dans des comptes ou des fiducies à l'étranger. Elles ont fait l'objet de plusieurs changements dans chacun des cinq projets qui leur ont été consacrés. La complexité des règles, l'incertitude quant à leur forme définitive et le fardeau de conformité qu'elles imposent ont incité les contribuables à produire leurs déclarations de revenus sans tenir compte des propositions. Si le gouvernement va de l'avant avec ces règles, le comité croit que l'on ne devrait pas s'attendre à ce que les contribuables s'attaquent à la lourde tâche de modifier leurs déclarations de revenus précédentes, et il recommande que ces règles ne prennent pas effet avant les années d'imposition commençant après 2006.

Allègement de l'intérêt et des pénalités. Plusieurs propositions fiscales en cours ont des dates de prise d'effet rétroactives. Le comité est d'avis que le ministère des Finances devrait inclure une disposition sur la renonciation à tout intérêt sur les paiements tardifs, tout impôt additionnel et toute pénalité pour production tardive à cause de la rétroactivité des dispositions. Par ailleurs, l'ARC devrait annoncer publiquement qu'elle renoncera à ces montants. De tels coûts seraient injustes pour les contribuables qui choisissent de produire leurs déclarations en vertu de la loi précédente et pour les contribuables, comme les fiducies non-résidentes, qui n'ont pas produit de déclarations parce que les règles actuelles ne s'appliquent pas à elles.

Paul Hickey
KPMG LLP, Toronto

CHANGEMENT DE FIDUCIAIRES

Le bulletin *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques* (IRNT) n° 34, publié récemment (27 avril 2006), fait état et discute de façon détaillée des commentaires formulés par l'ARC lors de la table ronde de la conférence annuelle de 2005 de l'Association canadienne d'études fiscales relativement à un changement de fiduciaire d'une fiducie entre vifs qui contrôle une société. La question posée à la table ronde précisait que la dernière position de l'ARC

Dans ce numéro

Projets de loi actuels	1
Changement de fiduciaires	1
Abri fiscal et conseil	2
Boissons alcoolisées :	
Des profits rafraîchissants	3
Compensation des intérêts	4
Impôt réduit sur les dividendes	5
Biens récréatifs et CTI	6
Les requêtes en vertu de la règle 14	7
Citoyens des É.-U. au Canada	8
Nouvelle ligne directrice relative à la FIRPTA	10
Actualités fiscales étrangères	11

pourrait avoir des conséquences importantes pour les sociétés qui ont des fiducies parmi leurs actionnaires.

En mai 2005, une interprétation technique de l'ARC prévoyait que le changement d'un ou de plusieurs fiduciaires d'une fiducie entre vifs détenant une majorité des actions avec droit de vote d'une société donnait lieu à un contrôle de la société par un nouveau groupe et, sous réserve des exceptions prévues à l'alinéa 256(7)a), à une acquisition du contrôle de la société (voir l'*Interprétation Technique* 2004-0087761E5). Toute perte subie par la société avant le changement de fiduciaire est limitée ou vient à échéance après l'acquisition de contrôle.

Lors de la table ronde, on a demandé à l'ARC d'indiquer le fondement de sa conclusion formulée dans l'IT et selon laquelle il y avait eu acquisition de contrôle lors d'un changement de fiduciaires, une conclusion apparemment contraire à sa position administrative énoncée au paragraphe 10 de l'IT-302R3 (« Pertes d'une corporation – Effet des prises de contrôle, des fusions, et des liquidations sur leur déductibilité après le 15 janvier 1987 »). L'IRNT précise que le contrôle d'une société par un fiduciaire ou un groupe de fiduciaires est une question de fait; en l'absence de preuve à l'effet contraire, l'ARC présume que tous les fiduciaires forment un groupe qui contrôle la société parce que leur obligation fiduciaire d'agir dans le meilleur intérêt des bénéficiaires fait en sorte qu'il est improbable que deux fiduciaires, à l'exclusion d'un troisième, puissent agir de concert pour contrôler une société. On a aussi demandé à l'ARC pourquoi elle n'élargissait pas sa position énoncée dans l'IT-302R3 aux fiducies entre vifs, puisque cette position semble représenter une concession administrative. Lors de la table ronde, l'ARC a précisé que le paragraphe 10 de l'IT-302R3 traite des successions et du remplacement de fiduciaire attribuable au décès ou à l'incapacité et que, de ce fait, il ne s'applique pas aux fiducies entre vifs.

L'IRNT précise que la position de l'ARC énoncée dans l'IT-302R3 avait été adoptée initialement au moment où une ancienne version de l'alinéa 256(7)a) servait de fondement juridique à la position de l'ARC; mais une modification apportée à cet alinéa en 1994 a supprimé ce fondement juridique. C'est pourquoi l'ARC indique que sa position ne peut être élargie et qu'elle devra envisager de la retirer du bulletin lors de sa prochaine révision.

Les commentaires de l'ARC semblent indiquer qu'elle modifiera sa position sur le changement de fiduciaires d'une fiducie qui contrôle une société pour qu'elle s'applique à toutes les fiducies à quelque moment dans le futur : à ce moment, lorsque l'ARC révisera l'IT-302R3, elle évaluera si un changement de fiduciaires d'une fiducie entre vifs ou testamentaire entraînera une acquisition du contrôle de la société. L'IRNT précise que l'ARC a porté le sujet à l'attention du ministère des Finances, qui reconnaît l'existence du problème.

Wayne Tunney
KPMG s.e.n.c.r.l., Montréal

ABRI FISCAL ET CONSEIL

Deux arrêts récents de la CCI sur l'interprétation de la définition d'abri fiscal de l'article 237.1 arrivent à des conclusions différentes.

Le fait pour un contribuable d'acquiescer ou non un abri fiscal détermine, entre autres, si le placement doit être enregistré pour pouvoir donner droit aux déductions correspondantes. Le coût d'un placement dans un abri fiscal (ou coût en capital) peut être réduit si les montants sont visés par des droits limités ou si le placement concerne un logiciel.

Les règles de déclaration d'un abri fiscal prévues à l'article 237.1 datent de 1988; en 1995, leur portée a été élargie et elles sont devenues moins précises. De nombreux articles ont été consacrés aux limites de l'application des règles, incluant les opérations habituellement considérées comme des opérations purement commerciales dans lesquelles l'investisseur est le principal instigateur de l'opération. On croyait généralement qu'un placement devait satisfaire à deux exigences pour devenir un abri fiscal : 1) faire l'objet de « déclarations ou annonces faites ou envisagées relativement à l'arrangement » pour être visé par le paragraphe introductif de la définition (le critère du préambule) et 2) satisfaire à un critère du résultat : à la fin d'une année d'imposition donnée qui se termine dans les quatre ans suivant le jour de l'acquisition du bien, un montant (une perte dans le cas d'une société de personnes) lié au bien acquis (incluant le droit au revenu) et déclaré ou annoncé comme déductible dans l'année ou une année précédente, serait égal ou supérieur au coût du placement, déduction faite de certains avantages visés par règlement.

Dans *Maeger et al. c. La Reine* (2006 TCC 117), un comptable avait investi de l'argent et un billet dans une société de personnes qui finançait des recherches dans des innovations biotechnologiques effectuées par son mari, un scientifique. Mme Maeger était son propre conseiller fiscal et elle conseillait apparemment des tiers investisseurs. À première vue, il semblait que le critère du préambule n'était pas satisfait parce que l'appelante ne s'était pas fait de « déclaration ou annonce » à elle-même au sujet des conséquences fiscales qu'elle pourrait subir. Le juge Rip a conclu autrement; Mme Maeger s'était fait des déclarations mentales ou intellectuelles à elle-même. Sur la base de ce raisonnement, il pourrait être à peu près impossible de ne pas satisfaire au critère du « préambule », ce qui ramène le critère relatif à l'existence d'un abri fiscal à la simple formule mathématique du critère du résultat : la déduction sur quatre ans sera égale ou supérieure au coût moins certains avantages visés par règlement (dans ce cas, des crédits d'impôt). Cette analyse devrait inquiéter les conseillers fiscaux et leurs clients parce qu'elle signifie que de nombreuses opérations commerciales, normales par ailleurs, seront écartées même si les parties en sont les instigateurs et font leur propre analyse fiscale sans se fier à des tiers.

Dans l'arrêt *Baxter c. La Reine* (2006 DTC 2642), l'approche est tout à fait différente. M. Baxter était un avocat d'expérience qui avait acheté, à crédit et avec effet de levier (caractéristique d'un abri fiscal), une licence pour utiliser certains logiciels. Aucune déclaration ni annonce n'avait été faite à M. Baxter et ce dernier avait évalué lui-même les conséquences fiscales; la preuve montrait que des déclarations ou annonces fautives avaient été faites à d'autres contribuables qui avaient conclu des opérations semblables. La Couronne faisait valoir que de telles déclarations ou annonces faites à quiconque entachaient le placement pour tous les contribuables, mais elle n'a pas été jusqu'à reprendre l'argument de la déclaration faite à soi-même retenu par le juge Rip dans *Maegle*. Le contribuable a soutenu qu'il n'était pas raisonnable que sa position fiscale soit déterminée par des déclarations faites à d'autres.

Le juge Bell est d'accord avec le fait que les déclarations ou annonces doivent, au minimum, avoir été adressées au contribuable. Le juge s'est demandé comment un contribuable peut-il être lésé par quelque chose qu'il ne connaît pas et ne peut pas connaître. Cependant, la décision semble être principalement fondée sur le fait que le critère du résultat n'avait pas été satisfait. Le juge Bell s'en est remis aux principes de base. Le contribuable n'était pas membre d'une société de personnes et il avait demandé la DPA directement de sorte qu'il n'y avait pas de perte à laquelle les règles s'appliquaient. De plus, on pouvait dire qu'aucun montant n'avait été annoncé comme étant déductible parce qu'une demande de DPA est une dépense d'amortissement et non une dépense qui peut être engagée (citant *McKee*, 77 DTC 5345 (CF 1^{re} inst.)).

Le contribuable faisait également valoir que le libellé des règles sur les abris fiscaux était techniquement incomplet; le critère du résultat exige qu'un montant soit annoncé comme étant déductible, mais le préambule renvoie à la fois à des déclarations et des annonces. Une annonce a une signification juridique précise – « *a statement of fact made to induce another to enter into a contract* » – et distincte d'une simple déclaration. Il semble que le juge Bell était d'accord, mais il a fondé sa conclusion sur d'autres motifs.

John Jakolev et Graham Turner
Jet Capital Services Limited, Toronto

BOISSONS ALCOOLISÉES : DES PROFITS RAFRAÎCHISSANTS

Statistique Canada vient de publier, dans sa base de données sur les finances publiques, les dernières informations sur les recettes que les gouvernements tirent du contrôle et de la vente des boissons alcoolisées. La quantité de données maintenant disponibles sur le site principal (et accessibles sans frais) (http://www.statcan.ca/francais/nea-cen/sub/govt_f.htm) facilite la recherche des

Recettes provinciales tirées du contrôle et de la vente de boissons alcoolisées, 2004

	Montant, M \$	En pourcentage de		
		Recettes boissons alcoolisées	Vente de provinciales	Revenu personnel
T.N & L.	100	31,4	2,0	0,0099
Î.-P.-É.	23	30,2	1,9	0,0083
N.-É.	172	36,0	2,1	0,0087
N.-B.	122	35,4	1,8	0,0080
QC	715	16,8	1,0	0,0044
ON	1 535	25,6	1,7	0,0050
MB	178	36,1	1,7	0,0071
SK	135	32,4	1,4	0,0063
AB	557	35,7	1,7	0,0064
C.-B.	734	33,2	2,1	0,0077
Canada	4 298	26,6	1,6	0,0058

informations les plus récentes sur des questions précises et la consultation des documents sous-jacents qui permettent de mettre ces informations en perspective.

Le tableau ci-dessous illustre les recettes provinciales publiées dans *Le contrôle et la vente des boissons alcoolisées au Canada* (catalogue 63-202-XWE). En 2004, les provinces et les territoires ont réalisé des recettes globales de 4,3 milliards de dollars, soit environ 26,6 % du total des ventes de boissons alcoolisées au Canada. Le tableau fournit en outre la répartition par province.

Le tableau nous fait également voir que ces recettes ne représentent qu'une part relativement faible de l'ensemble des recettes provinciales – moins de 2 % pour le pays. La même section du site Web principal de Statistique Canada sur les finances publiques fournit également des informations sur les recettes et les dépenses des gouvernements provinciaux et territoriaux. Les comptes économiques des provinces, que l'on peut aussi consulter sur le site Web sur les finances publiques, montrent que les recettes que les provinces tirent du contrôle et de la vente de boissons alcoolisées représentaient moins de 0,0001 % du revenu personnel disponible.

La création du site Web de Statistique Canada sur les finances publiques constitue une étape importante de la démarche visant à rendre les données sur les finances publiques accessibles et ce, à prix abordable. Les tableaux de données sont étayés par des documents explicatifs pour toutes les principales séries statistiques dans ce domaine. Comme les publications existantes peuvent aussi être téléchargées, l'obscurité de l'analyse des recettes, des dépenses et de la dette publiques est retirée des quelques bibliothèques spécialisées et rendue accessible pour quiconque est intéressé à étudier l'utilisation qui est faite de l'argent des contribuables.

David B. Perry
L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

COMPENSATION DES INTÉRÊTS

En 2000, des règles de compensation des intérêts ont été introduites dans le but de contrer l'iniquité du traitement que subit une société tenue de payer des arriérés d'intérêts non déductibles sur des impôts exigibles à l'égard de périodes pour lesquelles elle doit, ou a reçu, des intérêts imposables sur un remboursement (article 161.1). Un exemple donné dans les notes explicatives soulève une question concernant la période pendant laquelle il est permis d'opérer compensation.

Conformément au mécanisme de compensation, un montant de réaffectation précis est réputé être remboursé à la société puis versé au titre d'un moins-payé accumulé à une date déterminée pour la compensation. Les périodes concomitantes de remboursement et d'arriérés d'intérêts doivent débuter après 1999, même si les moins-payés et les trop-payés peuvent s'être produits dans des années d'imposition antérieures; les montants de compensation peuvent exister en vertu des parties I, I.3, II, IV, IV.1, VI, VI.1 et XIV de la Loi. Un contribuable admissible doit soumettre la demande prescrite par écrit, sans quoi il est réputé ne pas avoir soumis de demande : la demande doit préciser le montant à réaffecter ainsi que la date d'effet de la réaffectation, et elle doit être soumise dans la période permise. Le montant à réaffecter ne doit pas dépasser le moins élevé des montants suivants : le trop-payé accumulé et le moins-payé accumulé de la société, et la date d'effet de la réaffectation ne peut précéder la plus tardive des dates suivantes : la date à laquelle sont calculés les montants concomitants du remboursement et des arriérés d'intérêts et le 1^{er} janvier 2000.

La période de réaffectation permise peut cependant être difficile à déterminer. La demande doit être soumise dans les 90 jours suivant le dernier de plusieurs événements. Les notes explicatives fournissent un exemple dans lequel l'année d'imposition 1999 d'une société fait l'objet d'un premier avis de cotisation daté du 1^{er} septembre 2000, dans lequel on réclame à la société 10 000 \$ d'impôts à payer; celle-ci a déjà payé 8 000 \$, pour un solde dû de 2 000 \$. Elle ne fait aucun autre paiement. Un avis de nouvelle cotisation, daté du 1^{er} février 2001, accroît l'impôt à payer de 3 000 \$ pour le porter à 13 000 \$, pour un solde dû de 5 000 \$.

Le début de la période de réaffectation permise dépend en l'occurrence de l'interprétation des termes suivants de l'alinéa 161.1(3)c) : « premier avis de cotisation qui permet de déterminer une partie quelconque du moins-payé de la société auquel la demande se rapporte » (« *the first notice of assessment giving rise to any portion of the ... underpayment amount to which the application relates* »). Selon une interprétation possible, la période de réaffectation permise commence lorsque l'ARC émet un premier avis de cotisation informant le contribuable d'un moins-payé pour une année d'imposition; la période de réaffectation couvre tous les moins-payés de ladite année, même ceux qui feront plus tard l'objet d'un avis de

nouvelle cotisation (l'interprétation initiale). Selon cette interprétation, une société qui a fait l'objet d'un premier avis de cotisation pour un trop-payé nominal et qui fera plus tard l'objet d'un nouvel avis de cotisation pour un trop-payé plus important après l'expiration de la période de réaffectation du moins-payé initial ne peut demander une compensation des intérêts à l'égard du trop-payé ayant récemment fait l'objet d'une cotisation tant qu'un moins-payé ultérieur quelconque ne fera pas l'objet d'un premier avis de cotisation, et alors seulement à l'égard de cette autre année et période d'imposition. Ce résultat semble déraisonnable.

Par ailleurs, selon une autre interprétation plus souple de la période de réaffectation permise, un avis de nouvelle cotisation peut relancer la période de réaffectation permise pour demander compensation : un avis de nouvelle cotisation qui accroît le montant d'un moins-payé peut devenir le « premier avis de cotisation » qui permet de déterminer une partie quelconque – les 3 000 \$ supplémentaires – du moins-payé maintenant plus important (l'interprétation inclusive). Les notes explicatives retiennent cette interprétation inclusive mais en restreignent la portée en supposant que la demande de compensation ne peut se rapporter qu'à la partie supplémentaire du moins-payé (3 000 \$) établie par l'avis de nouvelle cotisation (l'autre interprétation). L'autre interprétation contenue dans les notes explicatives semble appeler un remaniement de la disposition législative qui se lirait alors ainsi : le « premier avis de cotisation qui permet de déterminer [la] partie du moins-payé de la société auquel la demande se rapporte » (« *the first notice of assessment giving rise to [the] portion of the ... underpayment to which the application relates* »). Les notes explicatives donnent à penser que la disposition de la loi signifie que la demande doit être faite dans les 90 jours suivant l'avis de cotisation qui permet de déterminer cette partie (de l'avis de cotisation) du moins-payé et que la demande doit se rapporter à cette partie seulement. Une lecture plus générale amène à conclure que la demande doit être faite dans les 90 jours suivant l'avis de cotisation qui permet de déterminer une partie quelconque du moins-payé et que le moins-payé total constitue l'assiette de la demande de compensation. Dans la version anglaise de la disposition, l'utilisation du mot « *any* » – et non du mot « *the* » – devant « *portion* » suggère que la phrase « *to which the application relates* » modifie « *underpayment* » et non « *portion* ».

L'interprétation des notes explicatives commande un mécanisme complexe, sinon irréalisable, de fractionnement des périodes de réaffectation du remboursement et du montant à payer à l'intérieur des différentes années d'imposition de la société. De plus, l'interprétation est contraire à la politique d'équité visant à alléger le fardeau des contribuables lorsque des intérêts créditeurs et débiteurs sont calculés sur des montants de trop-payé et de moins-payé se rapportant à la même période; le moment de la détermination des différentes

parties des montants ne devrait avoir aucune signification en réalité. Si le contribuable a déjà reçu un remboursement, le paragraphe 161.1(5) prévoit un mécanisme facilitant la compensation des intérêts par l'imputation au contribuable des arriérés d'intérêts relatifs à son utilisation des sommes remboursées réaffectées depuis la date d'effet de la réaffectation jusqu'à celle du remboursement de ces sommes. Par conséquent, l'ARC ne subit aucune perte apparente de recettes si un contribuable demande une compensation à l'égard d'un avis de nouvelle cotisation mais n'a pas précédemment demandé une compensation à l'égard de montants moindres de remboursement ou d'impôt à payer. L'autre interprétation, plus large, se justifie également à la lumière du sous-alinéa 161.1(3)c(v) qui prévoit un prolongement de la période de réaffectation dans les situations où le contribuable a été informé de l'existence d'une partie quelconque d'un trop-payé, si ce trop-payé n'a pas déjà été déterminé par un avis de cotisation.

Robert Madden
Thorsteinssons LLP, Toronto

IMPÔT RÉDUIT SUR LES DIVIDENDES

À l'exception d'un changement mineur du taux du crédit d'impôt pour dividendes fédéral proposé (qui passe de 19 % du dividende imposable à environ 18,966 %), le budget fédéral de 2006 met en œuvre la réduction de l'impôt sur le revenu des particuliers sur les dividendes admissibles payés après 2005, qui avait été annoncée le 23 novembre 2005 par le précédent gouvernement (voir « Dividendes : Réduction de l'impôt des particuliers », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, janvier 2006). En 2006, le taux fédéral d'impôt sur le revenu des particuliers le plus élevé sur les dividendes admissibles passera de 19,58 % à 14,55 %. Cette réduction d'impôt sera mise en œuvre pour les dividendes admissibles par l'augmentation du taux de majoration des dividendes (de 25 % à 45 % du dividende admissible reçu) et du taux du crédit d'impôt pour dividendes fédéral (de 13,33 % à 18,966 % du dividende majoré). Les réactions de provinces varient.

Les dividendes admissibles comprennent les dividendes payés après 2005 par une SPCC, dans la mesure où son revenu n'est pas un revenu de placement (autre qu'un dividende de société publique et de société autre qu'une SPCC) et est assujéti au taux général fédéral de l'impôt sur le revenu des sociétés (c.-à-d., le revenu d'entreprise exploitée activement non assujéti au taux fédéral des petites entreprises). Les dividendes admissibles comprennent également les dividendes payés par après 2005 par une société publique ou une société autre qu'une SPCC qui réside au Canada et qui est assujéti au taux général fédéral de l'impôt sur le revenu des sociétés. Les dividendes non admissibles payés après 2005 ne sont pas visés par la proposition.

Le projet de législation mettant en œuvre la proposition budgétaire est attendu cet été. La législation devra aborder de nombreux sujets qui n'ont pas été traités dans la proposition budgétaire. Ainsi, l'Avis de motion de voies et moyens déposé avec le budget semble indiquer que les sociétés (p. ex., une société publique) qui paient généralement des dividendes admissibles doivent verser en premier tout dividende non admissible reçu. Par ailleurs, les sociétés qui paient généralement des dividendes non admissibles (comme une SPCC qui ne gagne qu'un revenu de placement ou un revenu d'entreprise exploitée activement imposé au taux des petites entreprises) pourront payer en premier tout dividende admissible reçu. Le budget ne traite pas de la question de savoir si le taux de l'impôt de la partie IV (actuellement de 33,33 %) sera réduit pour les dividendes payés par une société publique ni du mécanisme de calcul de tout remboursement à même l'impôt en main remboursable au titre de dividendes sur le paiement de dividendes admissibles.

Selon l'annonce du 23 novembre 2005, l'ancien gouvernement avait pour objectif d'« uniformiser les règles du jeu » entre les fiducies de revenu et les sociétés en réduisant l'impôt total payé sur les dividendes de sociétés canadiennes pour le ramener à l'impôt payé sur les attributions de fiducies de revenu. Cet objectif ne sera atteint que si les provinces et les territoires emboîtent le pas et prévoient des réductions parallèles de leurs taux d'impôt sur le revenu des particuliers sur les dividendes. À ce jour, la Nouvelle-Écosse est la seule province à avoir indiqué qu'elle ne s'harmonisera pas avec les propositions fédérales. La province a annoncé qu'une fois la législation fédérale en place, elle rajustera son crédit d'impôt pour dividendes de sorte que les particuliers paieront essentiellement le même impôt sur le revenu des particuliers provincial sur les dividendes que maintenant. L'Alberta, Terre-Neuve et Labrador, l'Ontario et la Saskatchewan ont indiqué qu'elles attendraient la publication de la législation fédérale avant de prendre une décision définitive. Le Nouveau-Brunswick, les Territoires du Nord-Ouest, le Nunavut et le Yukon ne se sont pas prononcés sur la question. La Colombie-Britannique, le Manitoba, l'Île-du-Prince-Édouard et le Québec ont indiqué qu'elles s'harmoniseront avec les changements fédéraux, de sorte que leur taux d'impôt sur le revenu des particuliers fédéral/provincial combiné sur les dividendes admissibles sera inférieur en 2006 à celui de 2005. Seuls le Québec et le Manitoba ont prévu des règles particulières. La définition de dividende admissible du Québec reprend la définition fédérale, si ce n'est qu'elle s'applique aux dividendes payés ou réputés avoir été payés après le 23 mars 2006 (plutôt qu'aux dividendes payés après le 31 décembre 2005). Contrairement aux propositions fédérales, celles du Québec modifient le traitement des dividendes non admissibles.

Pour les dividendes admissibles, le budget de 2006 du Québec hausse le taux de la majoration (de 25 % à 45 %, parallèlement à la majoration fédérale) et du crédit

Québec : Dividende payé ou réputé avoir été payé

	En 2005	Après 2005 et avant le 24 mars 2006		Après le 23 mars 2006	
		Non admissible	Admissible	Non admissible	Admissible
		<i>pourcentage</i>			
Majoration	25,00	25,00	25,00	25,00	45,00
Crédit d'impôt pour dividendes* . . .	10,83	10,83	10,83	8,00	11,90
Taux le plus élevé Québec	16,46	16,46	16,46	20,00	17,55
Taux le plus élevé fédéral et Québec	32,81	32,81	28,61	36,35	29,69

* Sur le dividende majoré.

Manitoba : Dividende payé

	En 2005	Non admissible		Admissible après 2005
		En 2006	En 2007	
		<i>pourcentage</i>		
Majoration	25,00	25,00	25,00	45,00
Crédit d'impôt pour dividendes* . . .	5,00	4,87	3,67	11,00
Taux le plus élevé Manitoba	15,50	15,66	17,16	9,28
Taux le plus élevé fédéral et Manitoba	35,08	35,25	36,75	23,83

* Sur le dividende majoré.

d'impôt pour dividendes (de 10,83 % à 11,9 %). Le taux combiné fédéral/Québec le plus élevé sur les dividendes admissibles sera moins élevé en 2006 qu'en 2005 (32,81 % pour les dividendes payés ou réputés avoir été payés en 2005, 28,61 % pour les dividendes payés ou réputés avoir été payés après 2005 mais avant le 24 mars 2006). Toutefois, le taux combiné augmente à 29,69 % pour les dividendes payés ou réputés avoir été après le 23 mars 2006, puisque le taux d'impôt le plus élevé sur le revenu des particuliers du Québec passe de 16,46 % pour les dividendes admissibles payés ou réputés avoir été payés avant le 24 mars 2006 à 17,55 % par la suite. Le taux d'impôt combiné fédéral/Québec le plus élevé sur les dividendes non admissibles sera porté à 32,81 % pour les dividendes payés ou réputés avoir été payés avant le 24 mars 2006 et à 36,35 % par la suite. Il en est ainsi car le taux d'impôt le plus élevé au Québec sur les dividendes non admissibles sera haussé pour passer de 16,46 % à 20 %. Le taux de la majoration au Québec pour un dividende non admissible demeure à 25 %, mais le crédit d'impôt pour dividendes de 10,83 % sera réduit à 8 %.

Contrairement aux changements proposés au Québec pour les impôts sur le revenu des particuliers sur les dividendes admissibles, les propositions du Québec relatives aux dividendes non admissibles ne semblent pas être liées à l'adoption des propositions fédérales car elles découlent de la diminution du taux des petites entreprises de la province.

Les propositions législatives du Manitoba (projet de loi 42) du 5 juin 2006 reprennent la définition fédérale de dividendes admissibles et modifient le traitement fiscal des dividendes non admissibles en 2006, avec d'autres modifications en 2007 et dans les années subséquentes, liées aux réductions du taux des petites entreprises de la province. Les modifications du traitement réservé aux dividendes admissibles sont conditionnelles à l'adoption des propositions fédérales, contrairement aux changements applicables aux dividendes non admissibles.

Louis Provenzano et Sheryl Mapa
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

BIENS RÉCRÉATIFS ET CTI

Pour qu'un inscrit puisse récupérer la TPS par un crédit de taxe sur intrants (CTI), il doit avoir acquis la fourniture sous-jacente « pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales ». Une règle du tout ou rien s'applique aux achats d'immobilisation (bien meuble) : à moins que le bien ne soit acquis pour être utilisé principalement dans le cadre d'activités commerciales, aucun CTI n'est disponible (paragraphe 199(2) de la *Loi sur la taxe d'accise* ou LTA). Des règles du seuil minimum prévoient aussi que le bien ou le service est réputé être utilisé exclusivement d'une manière particulière s'il est utilisé « presque en totalité » dans le cadre d'activités commerciales ou non commerciales (article 141 de la LTA). La LTA ne contient aucun équivalent de la règle de l'impôt sur le revenu qui prévoit le refus complet d'une déduction pour les dépenses relatives à un yacht, un terrain de golf, etc., mais l'article 170 contient certaines restrictions plus limitées quant aux CTI. L'ARC s'intéresse de plus en plus à la capacité d'un inscrit de demander un CTI pour des biens récréatifs comme un bateau, un chalet de ski ou une résidence secondaire, comme en fait foi le récent jugement de la CCI dans *Coburn Realty* (2006 TCC 245).

La question en cause dans *Coburn* était l'utilisation par un courtier immobilier d'un yacht de croisière de 36 pieds : si le bateau était utilisé principalement dans le cadre d'activités commerciales, le courtier pouvait demander un CTI pour les 21 883 \$ de TPS payées lors de son importation. Le courtier prétendait que le bateau avait été acquis aux fins de divertir des clients et de récompenser les 70 agents de vente dont il retenait les services à titre d'entrepreneurs indépendants. La CCI a refusé la demande de CTI, alléguant que l'utilisation réelle est fréquemment la meilleure preuve de l'objet de

l'acquisition; en fait, le journal de bord du bateau, qui avait été créé après coup, montrait que le bateau servait principalement à divertir les amis et la famille. Le tribunal a indiqué en *obiter* que si l'utilisation principale du bateau change – de sorte que, p. ex., les meilleurs agents sont récompensés par des croisières ou que des clients utilisent le bateau à des fins de divertissement ou pour voir des résidences secondaires – alors, un CTI pourra être demandé en vertu de la règle sur le changement d'usage du paragraphe 199(3).

On peut tirer certaines leçons de l'arrêt *Coburn Realty*. La détermination de l'utilisation projetée du bien, comme l'indique la CCI, revient à une question de jugement et de bon sens. Le critère réglementaire exige que le bien soit acquis pour être utilisé « principalement » dans le cadre d'activités commerciales; historiquement, l'ARC et la plupart des jugements ont reconnu que le terme « principalement » s'entend de plus de 50 %. Le critère réglementaire met également l'accent sur l'utilisation projetée du bien; selon l'arrêt *Coburn*, en pratique, si le bien est en réalité utilisé principalement à des fins commerciales, il est raisonnable de conclure qu'il a été acquis à cette fin. Les commentaires du tribunal peuvent être une conclusion sur la crédibilité : dans les faits, il n'y avait aucune preuve de l'intention du contribuable d'utiliser le bien à des fins commerciales autre que son affirmation en ce sens, qui n'était d'ailleurs pas étayée par l'usage réel du bien. La CCI a également souligné qu'il y a souvent de nombreuses façons différentes de déterminer l'usage, comme le temps consacré, la distance parcourue, le nombre de passagers et le nombre de visites de vente. De plus, la capacité de demander des CTI pour des immobilisations et des biens immeubles n'est pas un événement ponctuel : les règles sur le changement d'usage peuvent s'appliquer plus tard de façon à accorder un CTI à l'inscrit ou encore à lui en demander le remboursement. Les inscrits sont donc fortement encouragés à tenir des dossiers détaillés sur l'utilisation réelle des biens récréatifs. D'autres structures de propriété pourraient également être avantageuses, comme l'acquisition d'un bien par une société de portefeuille pour fourniture au moyen d'une location à des tiers à la JVM, ce qui satisfait au critère de l'usage principal; les règles déterminatives des articles 155, 170 et 173 de la LTA devraient être considérées.

Brent F. Murray

Wilson & Partners LLP, Toronto

LES REQUÊTES EN VERTU DE LA RÈGLE 14

Après environ deux ans d'incertitude, les spécialistes de la taxe de vente en Ontario disposent dorénavant de certaines lignes directrices judiciaires sur la possibilité de recourir, en pratique, aux requêtes en vertu de la règle 14 des

Règles de procédure civile de l'Ontario pour régler des litiges complexes portant sur la taxe de vente en détail.

En vertu de la *Loi sur la taxe de vente de l'Ontario* (LTVDO), le contribuable qui conteste une question de taxe de vente peut interjeter appel devant la Cour supérieure de justice de l'Ontario. Historiquement, cependant, les appels en matière de TVD doivent être introduits par voie d'action devant ce tribunal, ce qui exige le respect de toutes les procédures, comme la communication de la preuve et l'interrogatoire préalable; s'il n'est pas réglé, l'appel donne lieu à une instruction où les témoins sont entendus. L'approche prévue à la règle 14 ne prévoit que le dépôt d'affidavits et une audition circonscrite de l'affaire, sur la base de ces affidavits; l'instance par voie de requête vise la détermination de questions de droit seulement. De précédents jugements confirmaient que le processus de requête de la règle 14 pouvait être utilisé, mais certains praticiens ont laissé entendre que le processus prévu à la règle 14, comme tout processus de demande, vise les cas où il est peu probable que les parties contesteront des faits importants. En pratique, lorsque les parties ne s'entendent pas sur des faits importants, il pourrait donc être difficile de passer à travers le processus de requête sans devoir être forcé à une instruction. Il semble que le récent jugement de la Cour supérieure de justice de l'Ontario dans *Bell Canada c. Ontario (Minister of Finance)* (2006 CanLII 12301) confirme cette préoccupation.

Bell Canada portait sur l'épineuse question, en matière de TVD, de savoir si, comme le ministre le laissait entendre, l'utilisation par Bell des lignes et circuits de son réseau représentait une consommation de services de télécommunication à titre d'utilisateur (c.-à.-d., pour son propre bénéfice), donc assujettie à la TVD. Bell prétendait que l'utilisation des lignes et circuits du réseau faisait partie de ses activités courantes et qu'elle représentait en fait ce qu'elle fournissait à ses clients, une utilisation sur laquelle la TVD avait déjà été facturée. Bell a présenté une requête en vertu de la règle 14 pour obtenir une décision sur la question. Le tribunal devait d'abord établir si la cause devait être entendue par voie de requête ou être déterminée par un tribunal : le tribunal pouvait convertir la requête en une action devant le tribunal en vertu de la règle 38.10. (Les parties avaient eu des accrochages sur cette question tant devant ce tribunal que devant la Cour divisionnaire; la Couronne avait tenté d'arrêter le processus prématurément.) La cour a reconnu que la question soulevée par Bell pouvait être décrite en termes simples, mais que sa résolution exigeait un examen de faits et de dispositions réglementaires plus complexes.

Le tribunal a d'abord noté que l'une des difficultés que posait le traitement de la requête en vertu de la règle 14 venait du fait que les parties ne s'entendaient même pas sur la ou les questions à soumettre au tribunal. Bell ramenait essentiellement la question à celle de savoir si elle était un consommateur ou un utilisateur qui faisait l'acquisition d'un service taxable ou recevait un tel service

dans le cadre d'une vente en Ontario; la Couronne posait une série de questions, incluant celle de savoir si Bell était un producteur de télécommunications et de services de télécommunication dans le cadre de son entreprise. La position ultime de la Couronne était que les conclusions factuelles recherchées par Bell pour étayer sa position en droit ne pouvaient être formulées à la lumière de la preuve soumise par Bell dans son dossier de requête. Bell se référait de façon importante à certains documents ministériels internes qui, selon le ministre, étaient justement destinés à des fins internes seulement et qui ne représentaient pas un fait admis : l'information avait été fournie par Bell et simplement reprise dans les documents à des fins de discussion interne et elle n'avait pas été reprise ou admise par le ministre.

En définitive, le tribunal a conclu qu'il ne pouvait se prononcer sur les données factuelles nécessaires à la décision en l'espèce sur la base de la transcription de témoignages : la détermination de tous les faits exigeait une instruction. Le tribunal a passé en revue les dispositions législatives complexes en cause (incluant des termes définitoires fondamentaux comme « consommateur », « utilisateur » et « vente ») et a conclu qu'un examen des nombreux volumes du dossier de la requête, incluant les transcriptions des contre-interrogatoires sur les affidavits, rapports et autres documents, ne faisait qu'accentuer la divergence des positions du ministre et de Bell. Selon la vision qu'a le tribunal de la règle 14, une partie qui l'utilise pour obtenir un jugement déclaratoire doit prouver au tribunal, compte tenu de toute la preuve, que le recours est approprié. En l'espèce, Bell devait s'acquitter du fardeau de la preuve, et le tribunal n'a pas été en mesure de conclure, sur la base des documents et des arguments qui lui ont été soumis, que Bell s'était acquittée du fardeau de la preuve, parce qu'il y avait des faits en litige. Une instruction est nécessaire quand la résolution d'un litige factuel pose des problèmes de crédibilité ou que les questions factuelles sont suffisamment complexes qu'il faille à tout le moins entendre les témoignages de vive voix pour rendre justice aux parties. Cependant, comme le rejet de la requête pourrait laisser entendre que Bell était imposable, le tribunal a conclu qu'une instruction était la meilleure solution pour déterminer les faits en cause et il en a ordonné la tenue.

Il est difficile d'être en désaccord avec la position de la Couronne selon laquelle des questions et des faits importants étaient en litige. Le rejet de l'information tirée de la documentation ministérielle interne laissait entendre que Bell ne pouvait s'en remettre à ses propres déclarations non assermentées et non vérifiées. Les questions soulevées par chaque partie allaient dans le même sens général, à savoir si les gestes de Bell à l'égard des lignes et des circuits du réseau étaient taxables, mais elles étaient suffisamment différentes pour poser un problème au tribunal en vertu de la règle 14. *Bell* sert de guide pour toute requête future en vertu de la règle 14.

Le procureur de la Couronne qui souhaite éviter le processus pourrait simplement démontrer la complexité des faits et des questions au tribunal. En pratique, il n'est pas facile pour un contribuable de contrer une telle stratégie car il a le fardeau de démontrer que les faits et les questions ne sont pas contestés.

Le tribunal a peut-être aussi tenté de freiner l'utilisation du processus de la règle 14 pour les appels complexes en matière de TVD. Le tribunal a fait remarquer que si cette question avait été traitée de la manière prévue dans la LTVDO, c'est le ministre qui aurait eu le fardeau de justifier la cotisation émise à Bell en vertu de cette loi. Il était tout à fait possible que le ministre n'aurait pas été en mesure de s'acquitter du fardeau de la preuve dans ce cas et qu'il aurait peut-être eu intérêt à s'opposer au contribuable en vertu de la procédure de la règle 14 plutôt que dans le cadre d'une instruction. Pour éviter que l'on puisse conclure que Bell était assujettie à la taxe, le tribunal n'a pas simplement rejeté la requête, mais il a plutôt ordonné la tenue d'une instruction.

Le processus de la règle 14 était plus expéditif, mais, dans ce cas, le tribunal en a remis le coût en question. Les contribuables devraient examiner la question avec leur avocat s'ils envisagent de présenter une requête en vertu de la règle 14. La procédure de la règle 14 vise à permettre de réaliser des économies de temps et d'argent; mais si le processus échoue, la question doit de toute façon faire l'objet d'une instruction. *Bell Canada* représente un obstacle pratique pour les contribuables en Ontario qui veulent se prévaloir de la règle 14 pour contester les cotisations de TVD quand des faits importants sont contestés.

Robert G. Kreklewetz et Vern Vipul
Millar Kreklewetz LLP, Toronto

CITOYENS DES É.-U. AU CANADA

Les citoyens des É.-U. qui résident au Canada peuvent être soumis à des traitements différents selon les deux régimes fiscaux ou, sans le vouloir, négliger leurs obligations fiscales américaines.

Déclarations américaines. Le défaut de produire une déclaration américaine peut donner lieu à des pénalités administratives voire des sanctions pénales. L'IRS peut émettre une cotisation à tout moment si aucune déclaration n'a été produite. Il n'y a pas de délai de prescription.

Exclusion pour le revenu de source étrangère. Un citoyen des É.-U. qui réside au Canada peut exclure 80 000 \$US (montant rajusté pour tenir compte de l'inflation) du traitement, des salaires et des honoraires professionnels gagnés à l'extérieur des États-Unis s'il produit un choix en temps opportun sur le formulaire 2555 (article 911 de l'IRC). Certains frais de logement à l'étranger (tel un loyer) qui excèdent 16 % (mais généralement pas plus de 30 %) du plafond de

50 000 \$US (ajusté pour tenir compte de l'inflation) peuvent également être exclus. Sauf permission spéciale, les choix produits tardivement ne sont pas permis si la déclaration est produite avec plus d'un an de retard. De telles exclusions constituent de véritables économies d'impôt si le revenu imposable au Canada peut être réduit, p. ex., par une cotisation REER.

Régimes contre le report du revenu. Des règles anti-évitement complexes visent à empêcher le report de l'impôt américain par l'accumulation de revenu passif dans une société non américaine.

1) *Société étrangère affiliée.* Une SEA est une société étrangère si des actionnaires américains détiennent, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou de la valeur de ses actions et qu'au moins 10 % des droits de vote sont détenus personnellement par des actionnaires américains. La propriété des actions détenues par des membres d'une famille qui ne sont pas des non-résidents américains (« *non-resident aliens* ») peut être attribuée au citoyen américain. Un actionnaire américain qui détient au moins 10 % des actions doit déclarer le revenu dit « *subpart F* » – c.-à.-d. le revenu de placement passif non distribué, le revenu de services fournis à une partie liée et certains autres revenus. Un citoyen américain qui réside au Canada peut générer un revenu dit « *subpart F* » en constituant une SPOR canadienne pour détenir les placements ou une SEXP pour fournir des services à une société liée (mais non associée) et ainsi bénéficier de la DPE. Une société à responsabilité illimitée (SRI) de la Nouvelle-Écosse ou de l'Alberta est ignorée ou considérée comme une société de personnes aux fins fiscales américaines et elle échappe à l'application des règles sur les SEA; le citoyen américain peut demander un crédit pour impôt étranger au titre de l'impôt canadien sur le revenu des sociétés payé par la SRL, crédit qu'il peut porter en diminution de son impôt fédéral à payer (sous réserve de certaines limites).

2) *Société étrangère de placement passive.* Une société étrangère est une PFIC (« *passive foreign investment company* ») si au moins 75 % de son revenu brut pour l'année est un revenu passif – loyers, redevances, dividendes, intérêts, et gains sur la vente de placement – ou si au moins 50 % de ses actifs dans l'année génèrent de tels revenus. Il n'existe aucune exigence minimale quant à la participation en actions. Lorsqu'une PFIC effectue des distributions excédentaires, incluant des gains réalisés sur la vente d'actions de la PFIC, l'actionnaire américain peut se voir calculer des intérêts sur le report d'impôt réputé provenant des bénéfices des années passées. Un choix dit « *qualified electing fund* » permet d'éviter le calcul de tels intérêts et assujettit l'actionnaire qui fait le choix à l'impôt sur sa part des bénéfices de l'année en cours de la PFIC. La règle est particulièrement onéreuse pour un actionnaire minoritaire qui a un contrôle limité sur les activités de la société. L'utilisation d'une SRL permet d'éviter le statut de PFIC.

Polices d'assurance-vie. Le Canada permet l'accumulation, libre d'impôt, du revenu de placement dans une police d'assurance-vie exonérée canadienne, mais impose la plus-value d'une police d'assurance-vie américaine sur la base de sa valeur du marché. Aux fins fiscales américaines, toute police d'assurance-vie qui n'est pas un contrat de capitalisation modifié (« *modified endowment contract* » ou « MEC ») bénéficie d'un traitement fiscal plus avantageux : pour ne pas être un MEC, la police doit limiter la rapidité avec laquelle une prestation au décès peut être acquittée à même le paiement de la prime (généralement sept ans, même si de nombreuses polices autres que des MEC peuvent être acquittées dans trois à cinq ans). Les distributions sont généralement attribuées au remboursement non imposable du prix de base, puis aux gains imposables. Généralement, les gains d'une police s'accumulent en franchise d'impôt et la prestation au décès est libre d'impôt lors du paiement (sauf si la police a été transférée contre valeur à un nouveau propriétaire). Les avances admissibles sur polices autres que des MEC ne sont pas des événements imposables; mais lors du rachat de la police, son titulaire est considéré comme ayant reçu et utilisé une distribution imposable en partie pour rembourser l'avance. Les MEC sont considérés de la même façon, sauf que les avances sur police sont traitées comme des distributions en espèces imposables; les distributions (incluant les avances) sont attribuées aux gains imposables en premier, puis au coût de base libre d'impôt; et une pénalité de 10 % s'applique aux distributions effectuées avant l'âge de 59 ans et demi. Les restrictions imposées au MEC ne causent pas de problèmes si la police est détenue jusqu'au décès de la personne assurée, mais le fait pour une police de ne pas être un MEC assure la flexibilité nécessaire pour permettre d'avoir accès à la valeur de rachat de la police du vivant de la personne assurée.

Fiducies étrangères. Le bénéficiaire d'une fiducie canadienne qui est un citoyen des É.-U. paie généralement l'impôt américain (incluant une surtaxe sur les sommes non distribuées) sur les distributions de cette fiducie ou d'une autre fiducie non américaine (à l'exception d'une fiducie dite « *grantor trust* » admissible constituée par une autre personne).

Impôt sur les dons et droits successoraux. Un citoyen des É.-U. est assujetti à l'impôt sur les dons sur les dons effectués et aux droits successoraux au décès. Des dons annuels libres d'impôt peuvent être effectués à un conjoint non-résident à concurrence de 117 000 \$US (indexé pour tenir compte de l'inflation) et à d'autres personnes, à concurrence de 12 000 \$US : l'exemption générale à vie de 1 M \$US sur les dons entre vifs ne s'applique pas. Le traité Canada/É.-U. prévoit un crédit pour une partie de certains droits successoraux américains à porter en diminution des gains en capital au Canada réalisés au décès. Le taux le plus élevé de l'impôt sur les dons et des

droits successoraux américains pour 2006 s'établit à 46 %. L'impôt dit « *generation-skipping transfer tax* » prévoit la levée d'une deuxième série de droits successoraux sur les dons ou transferts au décès, en faveur ou pour le bénéfice de bénéficiaires appartenant au moins à la deuxième génération qui suit celle du donateur.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

Paul Sczudlo

Loeb & Loeb LLP, Los Angeles

NOUVELLE LIGNE DIRECTRICE RELATIVE À LA FIRPTA

Le 23 mai 2006, l'IRS annonçait dans la *Notice* 2006-46 qu'il allait publier des règlements définitifs en vertu des articles 897(d) et 897(e) du *Code*; ces règlements modifient les règles sur les réorganisations d'actifs aux É.-U. par des non-résidents et entre sociétés étrangères, et comportant le transfert d'intérêts immobiliers américains (USRPI) en vertu de la *Foreign Investment in Real Property Tax Act* (FIRPTA). Les modifications sont nécessaires parce que des règlements récemment modifiés et publiés en vertu de l'article 368(a)(1)(A) permettent que des fusions ou des regroupements légaux effectués en vertu d'une loi étrangère soient admissibles à titre de réorganisations de type A, libres d'impôt; les règlements et les lignes directrices actuels de l'IRS sur les articles 897(d) et (e) ne prévoient pas ce résultat.

En vertu de l'article 897(a), la cession d'un USRPI par un particulier étranger non-résident ou une société étrangère (SETR) est imposable à titre de revenu effectivement rattaché (« *effectively connected income* ») en vertu des articles 871(b)(1) et 882(a)(1), comme si le contribuable exploitait un commerce ou une entreprise aux États-Unis. Un USRPI s'entend généralement de tout intérêt (autre qu'un intérêt à titre de simple créancier) dans un bien immobilier aux États-Unis ou de toute participation dans une société américaine à moins que le contribuable puisse établir que la société n'était pas une société de portefeuille immobilière américaine (USRPHC) à quelque moment au cours de la plus courte des périodes suivantes : la période de détention par le contribuable et la période de cinq ans ayant précédé la date de la cession. Une USRPHC est définie comme toute société dont la JVM des USRPI correspond à au moins 50 % de la somme de la JVM de 1) ses USRPI, 2) ses intérêts immobiliers étrangers et 3) tous les autres actifs qu'elle utilise ou détient en vue de les utiliser dans le commerce ou l'entreprise.

Si une SETR distribue (notamment lors d'une liquidation ou d'un rachat) un USRPI dans le cadre d'une opération qui, par ailleurs, ne donne pas lieu à constatation, un gain est constaté en vertu de l'article 897(d)(1), sauf stipulation contraire dans les règlements.

Une exception s'applique si 1) au moment où il reçoit le bien, le bénéficiaire de la distribution est imposable sur la cession subséquente du bien par lui et que son prix de base n'est pas plus élevé que son prix de base rajusté avant la distribution plus tout gain constaté par la société distributrice, ou 2) que la non-constatation est prévue dans les règlements en vertu de l'article 897(e)(2). Des règlements temporaires comportent d'autres lignes directrices à l'égard des distributions en vertu du paragraphe 897(d) dans le contexte de certaines liquidations de filiales en faveur de la société mère (article 332), de scissions partielles (« *spinoff* ») (article 355), et d'autres opérations ne donnant pas lieu à constatation (article 361); l'IRS modifie l'application de certaines exceptions dans la *Notice* 89-85.

De manière générale, toute disposition de non-constatation ne s'applique qu'à l'échange d'un USRPI contre un intérêt dont la vente est imposable par ailleurs en vertu du chapitre I du *Code* (articles 1 à 1400T) (sous réserve de l'article 897(d) et de tout règlement publié en vertu de l'article 897(e)(2)). Des règlements temporaires fixent certaines exigences à l'égard de transferts de USRPI ne donnant pas lieu à constatation (article 1.897-6T(a)(1)). L'IRS et le Trésor ont décidé que ces règlements temporaires – comme ceux qui sont publiés à l'égard des opérations ne donnant pas lieu à constatation en vertu de l'article 897(d) (et de la *Notice* 89-85 connexe) – doivent être modifiés pour tenir compte des règlements définitifs de janvier 2006 sur les fusions et les regroupements légaux décrits aux articles 368(a)(1)(A). Les modifications apportées par l'IRS visent les nouvelles règles relatives aux fusions et aux regroupements légaux, et incluent d'autres modifications aux règlements en vertu de l'article 897.

Les règlements définitifs visaient à modifier la *Notice* 89-85 ainsi que l'article 1.897-5T(c)(4) des règlements du Trésor concernant les réorganisations d'actifs aux É.-U. par des non-résidents (réorganisations de types C, D et F) de telle sorte qu'ils englobent également les fusions et les regroupements légaux en vertu de l'article 368(a)(1)(A). Les règlements ont aussi pour effet de modifier l'article 1.897-6T(b)(1) des règlements du Trésor pour tenir compte des fusions et des regroupements légaux entre sociétés étrangères et de créer deux exceptions supplémentaires qui prévoient qu'une SETR bénéficiera de la non-constatation lors du transfert d'un USRPI dans le cadre de certaines réorganisations d'actifs entre sociétés étrangères.

Les contribuables peuvent s'appuyer sur la ligne directrice de la *Notice* 2006-46 jusqu'à ce que les règlements définitifs soient publiés. Les règlements définitifs s'appliquent en général aux distributions, transferts ou échanges se produisant après le 22 janvier 2006 dans le cadre d'une fusion ou d'un regroupement légal; d'autres modifications des règlements s'appliquent aux opérations réalisées après le 22 mai 2006. Cependant, les contribuables peuvent généralement

appliquer les règlements au cours de toute année d'imposition qui n'est pas frappée de prescription dans le mesure où ils le font pour toutes leurs opérations.

La nouvelle ligne directrice assure une plus grande souplesse dans la structuration des fusions et des regroupements avec des sociétés canadiennes et des investisseurs canadiens détenant des USRPI. Non seulement une fusion en vertu d'une loi étrangère est-elle exonérée de l'impôt américain en vertu de l'article 368(a)(1)(A) mais, si des USRPI sont en cause, une fusion peut être structurée de manière à éviter l'application de la FIRPTA.

Marla Waiss

Hodgson Russ LLP, Buffalo

OCDE

Le 11 mai 2006, l'OCDE a publié un manuel en neuf parties sur la mise en œuvre des dispositions relatives à l'échange de renseignements aux fins des conventions fiscales. Le manuel fournit des détails pratiques et des lignes directrices destinées aux administrations fiscales.

Maria Mavroyannis

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Royaume-Uni

Le 25 mai 2006, le *Her Majesty's Revenue and Customs* a rendu public un document de consultation et des notes explicatives sur le projet de rédaction du *fifth bill* de la loi fiscale, le premier qui porte sur l'impôt sur les sociétés. Le 11 juillet, une date limite pour faire parvenir des commentaires sera fixée.

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

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