

TITRES OBLIGATAIRES DE PORTEFEUILLE ET SOCIÉTÉS DE PERSONNES

Pour aider les sociétés américaines à mobiliser du capital, les États-Unis accordent depuis des décennies des incitatifs fiscaux à l'investissement étranger sur le marché américain – p. ex., l'exonération de longue date de la retenue d'impôt de 30 % qui s'appliquerait par ailleurs aux intérêts sur les titres obligataires de portefeuille détenus par des investisseurs étrangers. Un projet de règlements rendu public le 13 juin 2006 (REG-11875-06) fixe de façon définitive le traitement à accorder à un instrument de créance émis par une entité américaine et détenu par une société de personnes ou une fiducie étrangère.

Pour se prévaloir de l'exonération relative aux titres obligataires de portefeuille, l'investisseur étranger ne peut détenir une participation de 10 % ou plus dans l'émetteur américain (société par actions ou société de personnes). Diverses règles d'attribution permettent de déterminer la situation de détenteur d'une participation de 10 %, mais on ne savait pas exactement comment la limitation s'appliquait à un instrument de créance détenu par une société de personnes (ou une fiducie) : le critère s'applique-t-il au niveau de la société de personnes (ou de la fiducie), ou au niveau des associés (ou du détenteur de la participation ou du bénéficiaire) ? La question a suscité de nombreux commentaires de la part des praticiens, en particulier en ce qui a trait aux sociétés de personnes; plutôt que de détenir individuellement une participation directe dans l'instrument de placement, les investisseurs forment généralement une société de personnes pour acquérir le placement.

Le Département du Trésor et l'IRS ont conclu que la limite de participation de 10 % s'applique au niveau des associés, même si la société de personnes est légalement le propriétaire des instruments de créance, parce que le choix de considérer une société de personnes comme l'ensemble de ses associés ou comme une entité distincte de ses associés dépend de la caractérisation qui convient le mieux aux fins de la loi. Le Département du Trésor a noté que la solution retenue allait dans le sens des lois et de l'histoire législative qui sous-tendent l'objectif du Congrès de faciliter le flux efficace et efficace des capitaux étrangers vers les emprunteurs américains tout en distinguant les véritables investisseurs de portefeuille dans la société débitrice des étrangers qui investissent directement dans les titres de capitaux propres (10 %) des entreprises américaines. Le projet de règlements prévoit qu'aux fins de l'impôt, l'associé est le propriétaire réel des intérêts payés à la société de personnes parce que c'est l'associé, et non la société de personnes, qui est imposé sur le revenu. De plus, l'imposition d'une limite de participation de 10 % au niveau de l'entité aurait vraisemblablement pour effet de restreindre le libre flux des capitaux étrangers vers les entreprises américaines. Il n'est pas rare que les particuliers ou des entités qui sont associés dans une société de personnes n'aient aucun lien entre eux et utilisent la société de personnes comme instrument de placement uniquement pour des motifs autres que fiscaux; ces ententes ne donnent donc pas lieu à un « abus apparent ». Le Département du Trésor a conclu que l'application de la limite de participation de 10 % au niveau de l'entité ne saurait être conforme ni au cadre législatif ni à l'objectif de la loi.

Le projet de règlements produit un résultat analogue à l'égard des intérêts payés à une fiducie passive ou une fiducie dite « *grantor trust* ». Une fiducie passive est tenue de distribuer la totalité de son revenu courant au bénéficiaire, qui est imposé sur ce revenu. Des règles spéciales prévoient que la personne qui a créé une fiducie dite « *grantor trust* » est considérée aux fins de l'impôt comme le titulaire de la fiducie et que le constituant est imposé sur le revenu qu'il reçoit de la fiducie. Tout comme dans la décision concernant les sociétés de personnes, le Département du Trésor a conclu que la limite de participation de 10 % devait s'appliquer au niveau du bénéficiaire ou du titulaire de la fiducie et non au niveau de la fiducie.

Les praticiens se réjouissent de l'assurance qu'apporte le projet de règlements – dans l'hypothèse où les règlements deviendront définitifs. De nombreux types de véhicules de placement considérés comme des sociétés de personnes, des fiducies dites « *grantor trust* » ou des fiducies passives détiennent des titres obligataires d'émetteurs américains. L'incertitude qui entourait antérieurement la possibilité pour les investisseurs

Dans ce numéro

Titres obligataires de portefeuille et sociétés de personnes	1
Traités et sociétés de personnes	2
Réduction du taux de la TPS	2
Le crédit pour TPS	3
Déduction de 50 pour cent pour les cadeaux aux clients	3
Taux d'impôt des sociétés – Récapitulation	4
Citoyens américains au Canada, Partie 2	5
Mesures fiscales visant les sociétés :	
Pratiquement en vigueur ?	7
Taxe d'accise américaine : Services sans fil	8
Changements au programme de RS&DE du Québec	9
La TVP de l'Ontario sur les logiciels	9
La cour suprême des É.-U. maintient les incitatifs des États	10
Actualités fiscales étrangères	10

étrangers de se prévaloir de l'exonération relative aux titres obligataires de portefeuille préoccupait grandement les investisseurs et leurs conseillers fiscaux. Le projet de règlements rend compte de la réalité d'un marché moderne dans lequel des investisseurs non liés se regroupent souvent pour mieux réaliser leurs objectifs de placement, et il reconnaît le caractère non abusif de ces regroupements de placement.

Carol A. Fitzsimmons
Hodgson Russ LLP, Buffalo

TRAITÉS ET SOCIÉTÉS DE PERSONNES

Dans une décision anticipée rendue en 2004, l'ARC avait suscité les craintes des contribuables et des conseillers après avoir déclaré qu'elle réexaminait sa position selon laquelle les avantages d'un traité sont disponibles si un résident canadien verse certains montants à une société de personnes dont les associés sont des résidents en vertu du traité. En mai 2006, l'ARC a indiqué de façon informelle que son travail était terminé et que sa position demeure inchangée : les associés résidant d'un pays signataire d'un traité peuvent avoir droit aux avantages du traité. Des précisions à ce sujet suivront dans un prochain numéro de *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques*.

La question du taux applicable à la retenue d'impôt sur des paiements à une société de personnes se pose dans diverses circonstances, le plus souvent dans le cas où une société de personnes formée au Canada d'associés américains est considérée comme une société par actions en vertu des règles américaines dites des « cases à cocher » (« *check-the-box* »). La société de personnes sert, p. ex., à détenir des créances portant intérêt d'une société en exploitation canadienne liée. Si une filiale canadienne verse des intérêts ou des redevances à une société de personnes dont les associés sont des sociétés par actions américaines (la société de personnes ayant « coché la case » est considérée comme une société par actions canadienne aux fins de l'impôt américain), la société de personnes peut-elle être ignorée aux fins de l'impôt sur le revenu canadien pour permettre aux associés de bénéficier des avantages du traité ? Les intérêts et les redevances sont visés par une retenue d'impôt de 10 % en vertu du traité Canada/É.-U.

Dans la décision anticipée de 2004, l'ARC réexaminait son approche de transparence (« *lookthrough* ») vis-à-vis les associés parce qu'elle semblait incompatible avec le commentaire de l'article 1 (paragraphe 6.2) de la convention modèle de l'OCDE. Lors du séminaire de mai 2004 de l'Association fiscale internationale (chapitre canadien), l'ARC avait déclaré que tout changement dans sa position serait annoncé dans un numéro d'*Impôt sur le revenu – Nouvelle techniques* et qu'il pourrait être nécessaire de prévoir des règles de protection (« droits

acquis ») pour les structures en place. Lors d'une réunion tenue à la fin de 2005, Wayne Adams, directeur général de la Direction des décisions de l'impôt, a indiqué que l'ARC n'avait pas terminé son travail et que des représentants du ministère des Finances discuteraient de la question lors d'une rencontre avec leurs homologues américains sur le cinquième protocole au traité fiscal Canada/É.-U. vers la fin de l'année. Aucune annonce sur l'issue de la discussion n'a encore été effectuée.

Albert Baker
Deloitte & Touche LLP, Vancouver

Bruce McCarley
Deloitte & Touche LLP, Toronto

RÉDUCTION DU TAUX DE LA TPS

La réduction du taux de la TPS, qui passe de 7 % à 6 %, a été adoptée et est devenue loi le 22 juin 2006. La réduction est simple, mais sa mise en application fait appel à certaines règles complexes.

Techniquement, la réduction prend effet le 1^{er} juillet 2006. Généralement, sur une facture pour des produits, services ou biens incorporels qui a été émise avant juillet 2006, le taux de la TPS est de 7 %; sur une facture émise après cette date, le taux est de 6 %. Cependant, la TPS de 7 % s'applique si : 1) la facture émise après juin 2006 porte une date antérieure; 2) la facture aurait été émise avant, n'eût été d'un retard injustifié; 3) une convention écrite exige le paiement avant juillet 2006; ou 4) la contrepartie de la fourniture est payée avant juillet 2006. Des règles spéciales s'appliquent si la fourniture est effectivement terminée en mai 2006, mais qu'elle n'avait pas encore été facturée après juin 2006. Par exemple, si des marchandises sont vendues et que la propriété ou la possession est acquise avant juin 2006, mais que la facture n'est émise qu'après juin 2006, la facture est réputée avoir été émise le 30 juin et la fourniture est assujettie à la taxe au taux de 7 %. De même, le taux de la TPS sur un contrat portant sur un bien immeuble presque terminé en mai 2006 est de 7 %, même s'il est facturé après juin 2006.

Les anciennes règles sur les arrhes et les retenues s'appliquent. Les retenues véritables – des montants qui n'ont pas encore été appliqués au prix d'achat – faites avant juillet 2006 bénéficient du taux de 6 % si elles sont appliquées au prix d'achat après juin 2006. Les arrhes qui, par ailleurs, ne sont pas payées, payables, ou échues avant juillet 2006 bénéficient également du taux réduit. Les baux sont couverts par la règle générale : les paiements faits ou qui doivent être faits avant juillet 2006 sont taxés à 7 %; les paiements faits ou qui doivent être faits après juin 2006 sont généralement assujettis au taux réduit. D'autres considérations spéciales peuvent s'appliquer. Les produits importés dédouanés après juin 2006 sont taxés par l'Agence des services frontaliers du Canada au taux de 6 %; les produits dédouanés avant

sont donc taxés au taux de 7 %. Deux nouvelles règles anti-évitement (articles 274.1 et 274.2 de la LTA) visent principalement certaines situations entre parties liées qui tentent de bénéficier de la réduction du taux de la TPS par une économie de taxe.

Des règles transitoires spéciales applicables à diverses situations – incluant les fournitures réputées, les avantages imposables, les remboursements de TPS à l'intention des salariés et des associés, les cas de changement d'usage d'une immobilisation et les méthodes de comptabilité abrégées – sont décrites en détail dans plusieurs publications de l'ARC, généralement disponibles sur le site Web de l'ARC. Un service d'information téléphonique spécial est offert au 1-866-959-7798 (français) ou au 1-866-959-7797 (anglais) pour répondre aux questions relatives à la réduction du taux de la TPS. Le service est disponible de 8h15 à 20 h, heure locale.

Si la TPS a été facturée en trop, l'article 222 prévoit que toute personne qui perçoit un montant « au titre de » la TPS est réputée le détenir « en fiducie pour Sa Majesté du chef du Canada » et elle doit le verser à la Couronne. Un certain nombre d'options sont offertes pour le remboursement de la TPS perçue en trop (avec la réduction simultanée de montant de taxe nette de l'inscrit), incluant la procédure prévue à l'article 232 qui exige l'émission d'une note de crédit contenant les renseignements réglementaires. Par ailleurs, l'acquéreur, s'il est un inscrit et participe exclusivement à des activités commerciales, peut simplement choisir de demander un crédit de taxe sur intrants pour le montant intégral facturé (permis en vertu de la politique de l'ARC) ou demander un remboursement en vertu de l'article 259 pour la taxe payée par erreur.

Robert G. Kreklewetz et Simon Thang
Millar Kreklewetz LLP, Toronto

LE CRÉDIT POUR TPS

Les crédits pour TPS sont remboursables afin d'améliorer le soutien aux enfants et d'alléger l'incidence régressive de la TPS; c'est pourquoi l'ARC a conçu un mécanisme très spécialisé pour l'administration de ces crédits. Non seulement l'administration est séparée du recouvrement normal et de la mise en application de l'impôt sur le revenu des particuliers, mais les règles de déclaration sont également distinctes. Les statistiques compilées par l'ARC au chapitre de l'impôt sur le revenu ne contiennent aucune information sur ces crédits, et aucune analyse comparable de l'un ou l'autre programme n'est disponible dans d'autres publications. Un article paru dans le numéro de juin de *L'emploi et le revenu en perspective* de Statistique Canada est donc particulièrement utile, quoique cette utilité soit limitée.

L'article intitulé « Le crédit pour TPS », disponible sur <http://www.statcan.ca/francais/freepub/75-001-XIF/75-001-XIF2006106.pdf>, examine l'importance et la structure du

Statistiques sommaires sur la TPS

	1991-1992	2004-2005
Total des recettes de la TPS, G \$	15,5	34,0
Recettes de la TPS en % des recettes fédérales totales	12,0	16,0
Recettes de la TPS en % du revenu personnel disponible	3,2	4,4

crédit pour TPS en 2003, ainsi que la répartition des crédits selon le type de famille et le revenu. On y trouve des graphiques et des tableaux utiles mais, malheureusement, pas d'explications chiffrées qui sous-tendent les analyses et permettent au lecteur de pousser l'étude plus loin. Une grande partie de l'analyse se fonde sur une enquête sur la dynamique du travail et du revenu réalisée en 2003; ainsi, les définitions de la « famille » et du « revenu familial » ne correspondent pas à celles formulées dans le cadre du régime de l'impôt sur le revenu et utilisées pour l'administration du crédit pour TPS.

L'article souligne que plus du tiers de toutes les personnes de 16 ans et plus ont bénéficié des crédits, et que 7,5 millions des 13 millions de familles au Canada ont reçu des crédits. La croissance des recettes de la TPS a surpassé celle des autres recettes fiscales fédérales entre 1991-1992 et 2004-2005. Une partie de cet écart peut s'expliquer par la réduction des taux de l'impôt sur le revenu des particuliers et des sociétés durant cette période mais, en raison de certaines exemptions, comme celle s'appliquant aux produits alimentaires de base, les recettes de la TPS ont augmenté plus rapidement que le revenu personnel disponible. Le tableau résume certaines données pertinentes sur la TPS. L'article explique que l'analyse étant fondée sur une définition large de la « famille », un tiers des familles ayant un revenu supérieur à 100 000 \$ ont reçu un crédit en 2003.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

DÉDUCTION DE 50 POUR CENT POUR LES CADEAUX AUX CLIENTS

Dans *Stapley* (2006 CAF 36), la CAF a récemment conclu que les chèques-cadeaux échangeables contre des repas et des billets pour des activités de divertissement offerts par le contribuable à ses clients, dans le cadre de ses dépenses de publicité, n'étaient déductibles qu'à 50 %. Le contribuable prétendait avoir droit à une déduction complète parce qu'il n'avait lui-même consommé aucune partie des biens. Utilisant la méthode d'interprétation du « sens ordinaire, du contexte et de l'objet » dégagée par la CSC dans *Hypothèques Trustco Canada* (2005 CSC 54), la CAF a indiqué que même si la méthode téléologique étayait la position du contribuable, la loi dans son ensemble (contexte) et le sens ordinaire du paragraphe pertinent avaient préséance.

M. S, un agent immobilier indépendant, commercialisait et vendait des propriétés résidentielles. Pour faire la promotion de son entreprise, M. S achetait des chèques-cadeaux échangeables contre des repas et des boissons ainsi que des billets pour assister à divers concerts et événements sportifs qu'il offrait à ses clients qui avaient acheté ou vendu leur maison par son intermédiaire. M. S ne consommait pas ces aliments ou boissons et il n'assistait à aucun événement, pas plus qu'il n'avait le contrôle sur la manière dont ses clients utilisaient les chèques-cadeaux et les billets. M. S avait déduit 100 % du coût de ces chèques-cadeaux et billets (environ 53 000 \$), ignorant le paragraphe 67.1(1) qui ne permet généralement qu'une déduction de 50 % des frais de représentation engagés « pour des aliments, des boissons ou des divertissements », sauf certaines exceptions. L'ARC avait refusé la déduction de 50 % des dépenses demandée par M. S.

La CCI s'était prononcée en faveur de M. S : comme M. S ne participait pas à la consommation des aliments et des boissons ou aux divertissements auxquels donnaient droit les chèques-cadeaux et les billets, le montant versé par M. S sur ces articles constituait une réduction ou un rabais sur sa commission d'agent d'immeuble – une forme d'escompte accordée pour produire un revenu. La décision a été rendue dans le cadre de la procédure informelle de la CCI et elle n'a de ce fait aucune valeur de précédent.

Pour structurer son analyse, la CAF s'est clairement inspirée de la méthode énoncée par la CSC (énoncée au paragraphe 10 de l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada*) :

L'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble. Lorsque le libellé d'une disposition est précis et non équivoque, le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation. Par contre, lorsque les mots utilisés peuvent avoir plus d'un sens raisonnable, leur sens ordinaire joue un rôle moins important. L'incidence relative du sens ordinaire, du contexte et de l'objet sur le processus d'interprétation peut varier, mais les tribunaux doivent, dans tous les cas, chercher à interpréter les dispositions d'une loi comme formant un tout harmonieux.

En analysant le sens grammatical et ordinaire des mots du paragraphe 67.1(1), la CAF a conclu que même si les dépenses de M. S ont été faites à des fins commerciales, et que seuls ses clients ont consommé les aliments et boissons et assisté aux événements, il demeure qu'elles ont également été faites « pour » (« *in respect of* ») des aliments et des divertissements. La signification de ce terme a « la portée la plus large possible ». Les déductions en cause sont donc visées par le libellé clair et simple de la disposition. En analysant le contexte, la CAF a conclu que le paragraphe 67.1(1) énonce une règle très générale

assortie de 11 exceptions. Compte tenu des nombreuses exceptions précises que l'on trouve à l'article 67, incluant le paragraphe 67.1(1) lui-même, le Parlement n'aurait manifestement pas hésité à ajouter une exception dans le cas de l'absence de consommation personnelle, si telle avait été son intention. Selon la CAF, l'esprit de la loi suppose que cette disposition ne comporte aucune exigence d'utilisation de la part du contribuable. M. S ne pouvait donc pas déduire la totalité des dépenses.

Cependant, la CAF a noté que ce résultat n'est peut-être pas conforme à l'objet de la disposition, citant à cet égard les *Mesures fiscales : Renseignements supplémentaires* du budget de 1994 où on peut lire : « La déduction permise au titre des frais de repas et de représentation d'entreprise est actuellement limitée à 80 % du montant effectif de ces dépenses, pour tenir compte de l'élément de consommation personnelle qu'elles contiennent. » Comme M. S n'a pas consommé les aliments ou assisté aux événements en question, il ne tentait pas de déduire des frais personnels ou de subsistance sous le couvert de dépenses d'entreprise. Autrement dit, ses déductions ne font pas partie des abus que tente de contrer cette disposition. La méthode téléologique d'interprétation de cette disposition milite donc en faveur de la décision de la CCI, qui lui avait accordé une déduction complète. Cependant, même si les dépenses de M. S avaient été engagées pour produire un revenu d'entreprise, « elles portaient également sur la consommation d'aliments et des divertissements pris par des personnes », comme prévu au paragraphe 67.1(1). Elles étaient donc visées par ce libellé et n'étaient déductibles qu'à 50 %.

La CAF a ajouté qu'il lui semblait injuste de réduire les déductions de M. S de moitié. S'il avait acheté des fleurs ou des livres à ses clients, il aurait pu déduire la totalité de ces frais ou il aurait pu « déduire » l'intégralité des remises consenties à ses clients sur ses commissions ou des cadeaux en argent versés à ses clients. Pour la CAF, l'article 67.1 dans sa forme actuelle entrave les décisions commerciales des contribuables et la manière dont ils peuvent répartir leur budget de commercialisation.

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

TAUX D'IMPÔT DES SOCIÉTÉS — RÉCAPITULATION

Les budgets de cette année comportaient des réductions des taux d'impôt sur le revenu des sociétés pour les grandes comme pour les petites entreprises. La plupart de ces réductions n'entreront cependant en vigueur qu'après 2006. De nombreuses réductions de taux visant l'année d'imposition 2006 avaient été annoncées précédemment. Le tableau 1 montre les taux d'impôt combinés généraux, sur le revenu de F&T et des petites entreprises.

L'Alberta, la Colombie-Britannique, le Manitoba et les Territoires du Nord-Ouest ont vu leurs taux d'impôt

Tableau 1 Taux d'impôt sur le revenu combiné des sociétés (la fin de l'année fiscale du 31 décembre)

	Taux général et de F&T*		Taux des petites entreprises (SPCC)	
	2005	2006	2005	2006
	<i>en pourcentage</i>			
Fédéral	22,12	22,12	13,12	13,12
Alberta	33,62	32,49	16,12	16,12
Colombie-Britannique	34,86	34,12	17,62	17,62
Manitoba	37,12	36,62	18,12	17,62
Nouveau-Brunswick	35,12	35,12	15,37	14,87
Terre-Neuve et Labrador	36,12 (27,12)	36,12 (27,12)	18,12	18,12
Territoires du Nord-Ouest	36,12	34,86	17,12	17,12
Nouvelle-Écosse	38,12	38,12	18,12	18,12
Nunavut	34,12	34,12	17,12	17,12
Ontario	36,12 (34,12)	36,12 (34,12)	18,62	18,62
Île-du-Prince-Édouard	38,12 (36,02)	38,12	19,87	18,79
Québec	31,02	32,02	22,02	21,23
Saskatchewan	39,12 (32,12)	37,61 (32,12)	18,12	18,12
Yukon	37,12 (24,62)	37,12 (24,62)	17,12 (15,62)	17,12 (15,62)

* Les chiffres entre parenthèses sont les taux applicables au revenu de F&T généraux (et sur le revenu de F&T) diminuer en 2006; le taux général de la Saskatchewan a également reculé. Le taux d'impôt sur le revenu de F&T de l'Île-du-Prince-Édouard a augmenté en 2005, tout comme le taux d'impôt sur le revenu d'entreprise exploitée activement du Québec en 2006. Après 2007, la surtaxe fédérale est éliminée pour toutes les sociétés et le taux général (et sur le revenu de F&T) fédéral reculera progressivement entre 2008 et 2010; le taux général (et sur le revenu de F&T) fédéral, incluant la surtaxe, passera ainsi de 22,12 % en 2006 à 19 % après 2009. Des réductions sont également prévues après 2006 pour le taux général (et sur le revenu de F&T) du Manitoba et du Nouveau-Brunswick et le taux général de la Saskatchewan. Le taux sur le revenu d'entreprise exploitée activement du Québec augmentera progressivement à compter de 2008.

Les taux provinciaux applicables aux petites entreprises ont reculé dans quatre provinces en 2006 : le taux du Manitoba est passé de 5 % à 4,5 % le 1^{er} janvier 2006, puis il passera à 3 % le 1^{er} janvier 2007; le taux d'impôt des petites entreprises du Nouveau-Brunswick – le moins élevé au Canada – est passé de 2,5 % à 2 % le

Tableau 2 Seuil du revenu imposable des petites entreprises (SPCC)

	Date d'entrée	De À	
		<i>en dollars</i>	
Fédéral	1 ^{er} janvier 2007	300 000	400 000
Alberta	Inchangé	400 000	
Colombie-Britannique	Inchangé	400 000	
Manitoba	Inchangé	400 000	
Nouveau-Brunswick	1 ^{er} juillet 2005	425 000	450 000
	1 ^{er} juillet 2006	450 000	475 000
	1 ^{er} juillet 2007	475 000	500 000
Terre-Neuve et Labrador	1 ^{er} janvier 2007	300 000	400 000
Territoires du Nord-Ouest	1 ^{er} janvier 2007	300 000	400 000
Nouvelle-Écosse	1 ^{er} avril 2005	300 000	350 000
	1 ^{er} avril 2006	350 000	400 000
Nunavut	1 ^{er} janvier 2007	300 000	400 000
Ontario	Inchangé	400 000	
Île-du-Prince-Édouard	1 ^{er} janvier 2007	300 000	400 000
Québec	1 ^{er} janvier 2006	néant	400 000
Saskatchewan	1 ^{er} juillet 2006	300 000	400 000
	1 ^{er} juillet 2007	400 000	450 000
	1 ^{er} juillet 2008	450 000	500 000
Yukon	1 ^{er} janvier 2007	300 000	400 000

1^{er} juillet 2005, puis à 1,5 % le 1^{er} juillet 2006 et il passera à 1 % le 1^{er} juillet 2007. Le taux de l'Île-du-Prince-Édouard est passé de 7,5 % à 6,5 % le 1^{er} avril 2005 pour diminuer de 1,1 point de pourcentage, le 1^{er} avril de chaque année, et atteindre 1 % le 1^{er} avril 2010; et le taux préférentiel du Québec est passé de 8,9 % à 8,5 % le 1^{er} janvier 2006 et à 8 % le 24 mars 2006. Le budget fédéral prévoit la réduction du taux fédéral des petites entreprises, qui passera de 12 % à 11,5 % le 1^{er} janvier 2008 et à 11 % le 1^{er} janvier 2009; le 1^{er} janvier 2007, le seuil du revenu imposable des petites entreprises passera de 300 000 \$ à 400 000 \$. Les changements apportés aux seuils des petites entreprises sont illustrés au tableau 2.

Louis Provenzano et Sheryl Mapa
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

CITOYENS AMÉRICAINS AU CANADA, PARTIE 2

Cet article est la suite de l'article publié le mois dernier, et il met en lumière certaines asymétries entre les régimes fiscaux du Canada et des États-Unis.

■ **Fiducies dites « *Qualified domestic trusts* » (QDOT).** Un citoyen non américain qui est marié à un citoyen américain qui réside au Canada peut reporter les droits successoraux fédéraux américains au décès de celui-

ci jusqu'à son propre décès. La QDOT permet de demander une déduction pour personne mariée (« *marital deduction* ») et la fiducie peut être également être admissible à titre de fiducie au profit du conjoint aux fins de l'impôt canadien; ni les droits successoraux américains ni l'impôt sur le revenu canadien ne sont levés sur le transfert de biens à la QDOT. Des problèmes peuvent se poser au Canada si les biens sont transférés à la QDOT puis vendus par la suite, du vivant du conjoint bénéficiaire survivant.

■ **Exigences de déclaration étrangères.** Une pénalité de 10 000 \$ s'applique si le formulaire 5471 (« *Information Return of US Persons with Respect to Certain Foreign Corporations* ») n'est pas produit pour déclarer la propriété d'une participation de 10 % ou plus des actions d'une société étrangère. Le formulaire 8621 (« *Return by a Shareholder of a Passive Foreign Investment Company or Qualified Electing Fund* ») doit être produit pour déclarer une participation dans une PFIC (« *passive foreign investment corporation* »). Le formulaire 3520 (« *Annual Return To Report Transactions with Foreign Trusts and Receipt of Certain Foreign Gifts* ») et peut-être aussi le formulaire 3520-A (« *Annual Information Return of Foreign Trust with a US Owner* ») servent à la déclaration des fiducies étrangères, incluant celles qui ont été établies par un citoyen américain qui n'est pas un bénéficiaire. Le formulaire 3520 sert également à la déclaration d'un don ou d'un héritage reçu par un citoyen des États-Unis d'un étranger, si le don ou l'héritage excède 100 000 \$US (10 000 \$US dans le cas d'une société par actions ou d'une société de personnes étrangère). Le formulaire du Trésor TD F 90-22.1 (« *Report of Foreign Bank and Financial Accounts* ») doit être produit pour les comptes de banque étrangers que détient un citoyen et sur lequel il a un pouvoir de signature, ou qu'il contrôle autrement. D'autres exigences de déclaration peuvent s'appliquer. Des pénalités administratives substantielles et éventuellement des sanctions criminelles peuvent s'appliquer à un citoyen des États-Unis qui est un non-résident et qui ne satisfait pas ses obligations de déclaration aux États-Unis; l'IRS intensifie sa campagne de publicité et ses efforts d'exécution pour encourager la conformité.

■ **Réorganisations.** Un résident du Canada qui est un citoyen américain et qui entreprend un gel successoral type au Canada peut être assujéti à l'impôt sur les dons aux É.-U. Dans un gel classique, des actions ordinaires sont échangées contre des actions privilégiées à valeur fixe de Canco, sans dividende cumulatif, et rachetables à la JVM des actions échangées. De nouvelles actions ordinaires sont émises pour une contrepartie nominale. Pour éviter l'impôt sur les dons aux É.-U. sur la JVM des actions échangées, les actions privilégiées de gel doivent comporter un dividende cumulatif raisonnable, et de nouvelles actions ordinaires ne peuvent être émises pour une contrepartie nominale; une exemption de titre de

second rang impose à la nouvelle génération l'obligation d'investir au moins 10 % de la valeur de l'entreprise. Une SRI canadienne peut également s'avérer avantageuse.

■ **Immeuble résidentiel.** L'exemption canadienne visant la résidence principale élimine généralement l'impôt lors de la vente d'un tel bien. Toutefois, un citoyen des États-Unis qui est marié à un citoyen du Canada ne peut éviter l'impôt américain que sur une tranche de 250 000 \$US du gain; si les périodes de détention sont respectées, le solde est imposé à un taux maximal fédéral de 15 %.

■ **Renonciation à la citoyenneté américaine.** Une personne ayant la double citoyenneté américaine et canadienne qui anticipe une augmentation sensible de ses actifs ou de son revenu, et qui songe à renoncer à la citoyenneté américaine, pourrait avoir avantage à le faire plus tôt que plus tard. Par exemple, un enfant né au Canada d'un citoyen américain peut acquérir la citoyenneté américaine par filiation; l'enfant peut être un bénéficiaire en vertu du testament d'un riche parent ou grand-parent qui n'est pas un citoyen américain. Par ailleurs, un citoyen américain sans actifs ou revenu substantiels peut être un bénéficiaire en vertu du testament d'un conjoint qui n'a pas la citoyenneté américaine.

Pour mettre fin à la citoyenneté américaine ou au statut de résident à long terme aux fins de l'impôt américain, la personne doit en donner avis au « *secretary* » de l'État ou du « *homeland security* », et produire le formulaire 8854 (« *Initial and Annual Expatriation Information Statement* ») auprès de l'IRS. Ce formulaire doit être produit annuellement, à défaut de quoi, une pénalité de 10 000 \$US s'applique. Les déclarations de revenus américaines doivent être produites pour une période de 10 ans même s'il n'y a pas de revenu imposable. Une personne n'ayant pas la citoyenneté américaine qui renonce au visa de résidence aux États-Unis (la carte verte) qu'elle a détenu pendant une période d'au moins 8 ans, et un citoyen américain qui renonce à sa citoyenneté sont assujéti au régime fiscal des expatriés pour une période de 10 ans aux fins d'impôt sur le revenu, des droits successoraux et de l'impôt sur les dons aux États-Unis. Un particulier assujéti au régime de 10 ans des expatriés et qui a passé plus de 30 jours aux États-Unis (60 jours dans le cas d'un emploi admissible) dans n'importe laquelle des 10 années suivant l'expatriation y est assujéti à l'impôt sur le revenu sur son revenu mondial, aux droits successoraux sur sa succession mondiale et à l'impôt sur les dons, peu importe où ils sont effectués.

Un particulier dont la charge fiscale nette moyenne des cinq dernières années n'excède pas 131 000 \$US (indexé) et dont l'avoir net est inférieur à 2 M \$US, et qui peut prouver qu'il a produit les déclarations de revenus pour ces années échappe à l'application des règles sur l'expatriation. Il en sera de même de la personne ayant la double citoyenneté canadienne ou américaine (ou d'un

autre pays) depuis la naissance – p. ex., un particulier né au Canada et pour qui le parent citoyen américain a immédiatement demandé et obtenu la citoyenneté américaine; le particulier ne doit 1) jamais avoir eu de passeport américain, 2) jamais avoir été un résident des États-Unis, et 3) pas avoir passé plus de 30 jours aux États-Unis dans n'importe laquelle des 10 dernières années. Il existe une exemption semblable pour une citoyen du Canada (ou d'un autre pays) né aux États-Unis et qui renonce à la citoyenneté avant l'âge de 18 ans et demi.

Pendant la période de 10 ans qui suit l'expatriation, le particulier est imposé sur son revenu de source américaine et sur certains revenus de source étrangère en plus d'être assujéti à l'impôt sur les dons sur les dons de biens américains, incluant des actions, des obligations et d'autres biens incorporels dont le « *situs* » est réputé être aux États-Unis. (Les dons en espèces effectués à l'extérieur des États-Unis ne sont pas visés par l'impôt sur les dons.) Certaines dispositions de non-constatation cessent de s'appliquer si le bien transféré vise des biens ou des revenus de source américaine. Le retrait des États-Unis de biens personnels réels dont la valeur s'est appréciée (œuvres d'art, avions ou automobiles, p. ex.) et dont la JVM globale excède 250 000 \$US donne lieu à un gain assujéti à l'impôt américain; cette règle s'applique sur une période de 15 ans, période qui commence 5 ans avant l'expatriation. Certains biens ayant leur « *situs* » aux États-Unis peuvent être transférés, libres d'impôt américain, à une société étrangère contrôlée, mais le revenu et les gains provenant de ces biens sont assujéti à l'impôt aux États-Unis durant la période de 10 ans. Si, pendant la période de 2 ans qui précède l'expatriation, un expatrié détenait plus de 50 % des actions d'une société étrangère qui générât un revenu autre qu'un revenu de la « *subpart F* », les bénéfices accumulés avant l'expatriation sont assujéti à l'impôt s'ils prennent la forme de dividendes ou de gains provenant de la vente d'actions pendant la période de 10 ans.

Une règle anti-évitement s'applique si la vente est retardée de plus de 10 ans par l'utilisation d'une option de vente ou d'achat. Des crédits pour impôt étranger peuvent être demandés pour les impôts étrangers payés sur le revenu assujéti à l'impôt américain à cause du régime des 10 ans. Les règles visant l'expatriation ont préséance sur toute disposition des traités. La valeur des actions de certaines sociétés étrangères est assujéti aux droits successoraux américains si l'expatrié décède dans la période de 10 ans.

Même si la législation (votée au Sénat) qui prévoit la levée d'un impôt de départ sur les expatriés n'a toujours pas été adoptée, d'autres efforts pourraient être couronnés de succès. La proposition du Sénat, semblable à l'impôt de départ du Canada, prévoyait une disposition réputée immédiatement avant la renonciation à la citoyenneté américaine (ou au statut de résident à long terme d'un étranger); la notion de revenu et de gains imposables était suffisamment large pour comprendre la

rémunération différée, les pensions et certains biens détenus en fiducie.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

Paul Sczudlo

Loeb & Loeb LLP, Los Angeles

MESURES FISCALES VISANT LES SOCIÉTÉS : PRATIQUEMENT EN VIGUEUR ?

Des mesures fiscales visant les sociétés, extraites des budgets provinciaux de 2006, et la situation des dispositions législatives connexes sont décrites ci-dessous. Les mesures fiscales sont généralement considérées comme pratiquement en vigueur aux fins des PCGR canadiens lorsque le projet de loi est approuvé en première lecture par l'assemblée législative provinciale formant un gouvernement majoritaire (en ce moment, toutes les provinces sauf la Nouvelle-Écosse). Selon les PCGR américains, les mesures fiscales canadiennes sont considérées comme pratiquement en vigueur lorsque le projet de loi reçoit la sanction royale.

■ **Colombie-Britannique.** Le budget de 2006 ne contient aucune modification de taux d'imposition des sociétés.

■ **Alberta.** Le taux d'imposition des sociétés a été ramené de 11,5 % à 10 %, en date du 1^{er} avril 2006, par le projet de loi 34 (*Alberta Corporate Tax Amendment Act, 2006*); première lecture le 10 avril 2006, sanction royale le 24 mai 2006).

■ **Saskatchewan.** Le taux d'imposition général des sociétés a été ramené de 17 % à 14 % pour 2006, 13 % pour 2007 et 12 % pour 2008; le plafond des affaires des petites entreprises a été porté de 300 000 \$ à 400 000 \$ pour 2006, 450 000 \$ pour 2007 et 500 000 \$ pour 2008 (projet de loi 64, *Income Tax Amendment Act, 2006*). Le taux de la taxe sur le capital des sociétés autres que les institutions financières a été ramené de 0,6 % à 0,3 % pour 2006 et sera ramené à 0,15 % pour 2007; la taxe sur le capital sera éliminée à compter de 2008. Le taux de la surtaxe sur le capital au titre des ressources a été réduit (projet de loi 63, *Corporation Capital Tax Amendment Act, 2006*). Les projets de loi 63 et 64 ont été adoptés en première lecture le 21 avril 2006 et ont reçu la sanction royale le 19 mai 2006.

■ **Manitoba.** Le taux d'imposition général des sociétés a été ramené de 15 % à 14,5 % après 2005 et à 14 % après 2006. Le taux d'imposition des petites entreprises a été ramené de 4,5 % à 3 % après 2006. La déduction au titre de la taxe sur le capital est portée de 5 M\$ à 10 M\$, pour les exercices commençant après le 1^{er} janvier 2007. Le projet de loi de mise en œuvre (projet de loi 42, *Budget Implementation and Tax Statutes Amendment Act*) a été adopté en première lecture le 5 juin 2006.

■ **Ontario.** L'élimination de la taxe sur le capital de l'Ontario a été accélérée par une réduction des taux en 2007, soit deux ans plus tôt que ce qui avait été annoncé précédemment. Le projet de loi 81 (*Budget Measures Act, 2006*), donnant effet à une réduction de 5 points de pourcentage des divers taux de taxe sur le capital pour 2007 et 2008 et à certaines autres mesures budgétaires de 2006, a été adopté en première lecture le 23 mars 2006 et a reçu la sanction royale le 18 mai 2006.

■ **Québec.** Aucun projet de loi pour le budget de 2006 n'a encore été déposé. Le projet de loi 15 a cependant été déposé en vue de la mise en œuvre de certaines mesures annoncées dans le budget de 2005 et dans des bulletins d'information publiés par le ministère des Finances du Québec en 2004 et 2005. Le projet de loi 15 comprend également une mesure fiscale rétroactive déjà annoncée concernant l'imposition des fiducies, ainsi que des modifications à la RGAE. Le projet de loi 15 (*Loi modifiant la Loi sur les impôts et d'autres dispositions législatives*) a été adopté en première lecture le 9 mai 2006 et a reçu la sanction royale le 13 juin 2006.

■ **Nouveau-Brunswick.** Le taux d'imposition général des sociétés a été ramené de 13 % à 12 % après 2006. Le taux de l'impôt sur le capital des grandes sociétés a été ramené de 0,3 % à 0,25 % en 2006, 0,2 % en 2007 et 0,1 % en 2008 (l'impôt sera éliminé à compter du 1^{er} janvier 2009). Le projet de loi de mise en œuvre 77 (*An Act to Amend the New Brunswick Income Tax Act*) a été adopté en première lecture le 6 juin 2006.

■ **Nouvelle-Écosse.** Le budget de 2006 poursuit l'élimination progressive de la taxe sur le capital des grandes sociétés, qui devrait disparaître en 2012. Le projet de loi 97 (*Financial Measures Act*) a été adopté en première lecture le 11 mai 2006, deux jours après le dépôt du budget, mais il est mort au feuillet le 13 mai à cause du déclenchement de l'élection provinciale et de la dissolution de la législature. La loi prévoit actuellement que la taxe sera éliminée en 2009.

■ **Île-du-Prince-Édouard.** Le taux d'imposition des petites entreprises est ramené sur cinq ans de 6,5 % à 1 % par incréments de 1,1 point de pourcentage par année commençant le 1^{er} avril 2006 et se terminant le 1^{er} avril 2010. Le projet de loi 42 (*An Act To Amend the Income Tax Act*) a été adopté en première lecture le 11 mai 2006.

■ **Terre-Neuve et Labrador.** Le budget de 2006 ne prévoit aucune modification des taux d'imposition des sociétés et des particuliers.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

TAXE D'ACCISE AMÉRICAINE : SERVICES SANS FIL

Le Département du Trésor a cédé dans le conflit juridique concernant la taxe d'accise fédérale sur les services

téléphoniques interurbains. Le ministère de la Justice ne continuera pas le litige et l'IRS remboursera intégralement la taxe (plus les intérêts) sur les services interurbains par téléphone, par cellulaire sans fil et par achat de cartes téléphoniques à puce prépayées. Les remboursements couvrent toutes les périodes antérieurement protégées par des demandes de remboursement et les périodes facturées entre le 1^{er} mars 2003 et le 31 juillet 2006. L'IRS a aussi ordonné aux fournisseurs de services de télécommunication de cesser de percevoir et de remettre la taxe d'accise fédérale sur les services interurbains facturés après le 31 juillet 2006. La taxe demeure en vigueur sur les services téléphoniques locaux.

Dans la *Notice 2006-50 (2006-25 IRB 141)*, l'IRS a annoncé qu'il acquiesçait aux décisions des cours d'appel américaines concernant la taxe d'accise sur les interurbains en vertu de l'article 4251 du *Code*. Les tribunaux ont conclu qu'une communication téléphonique n'est pas un service téléphonique taxable s'il s'agit d'un interurbain tarifé en fonction du temps de transmission écoulé seulement, et non de la distance (service du temps seulement). La *notice* fournit également des indications sur les demandes de crédit ou de remboursement de la taxe d'accise payée sur des services téléphoniques tarifés mais non taxables. Les demandes de remboursement déjà soumises pour les périodes facturées avant le 1^{er} mars 2003 continuent d'être traitées en vertu des anciennes procédures de l'IRS. Pour toutes les demandes visant les périodes facturées après le 28 février 2003 mais avant le 1^{er} août 2006, un contribuable ne peut soumettre une demande de remboursement ou de crédit de la taxe d'accise fédérale calculée sur les services interurbains par téléphone, par cellulaire sans fil et par achat de cartes téléphoniques à puce prépayées que dans sa déclaration de revenus fédérale de 2006. Les particuliers peuvent demander un montant de remplacement (« *safe harbour* ») s'ils ont payé toutes les taxes facturées par le fournisseur du service après le 28 février 2003 et avant le 1^{er} août 2006, ou ils peuvent demander le montant réel de taxe payé. Une société ne peut demander le remboursement que du montant réel de taxe payé et elle doit conserver des registres détaillés corroborant le montant du remboursement pour chaque mois. Toute partie du crédit ou du remboursement qui peut être attribuée à une taxe qui a été déduite à titre de charge d'entreprise ordinaire et nécessaire doit être incluse dans le revenu pour l'année d'imposition au cours de laquelle le crédit ou le remboursement est reçu ou comptabilisé. Si un contribuable demande un crédit ou un remboursement du montant réel de taxe payé, il doit inclure les intérêts sur le crédit ou le remboursement dans son revenu dans sa déclaration de revenus de l'année d'imposition au cours de laquelle les intérêts sont reçus ou comptabilisés.

Steve Jackson

Ernst & Young LLP, Toronto

CHANGEMENTS AU PROGRAMME DE RS&DE DU QUÉBEC

Avant le budget du 21 avril 2005, le programme d'encouragements à la recherche scientifique et au développement expérimental (RS&DE) du Québec était unique parmi les diverses provinces. Par exemple, même sans un ES au Québec, une entreprise canadienne qui confiait des activités de RS&DE en sous-traitance au Québec pouvait demander, entre autres, le crédit d'impôt remboursable sur les salaires et traitements de RS&DE ainsi que le crédit d'impôt remboursable pour la recherche universitaire. Le budget proposait que pour avoir accès à ces crédits, un contribuable doit exploiter une entreprise au Québec et y avoir un ES.

Le 9 juin 2006, L'Assemblée nationale du Québec a adopté le projet de loi 15, qui met en œuvre certaines mesures du budget de 2005, incluant des changements au programme de RS&DE applicables aux dépenses de RS&DE engagées après la date du budget (sauf si le contrat a été conclu avant cette date) et au cours d'un exercice qui commence après cette date.

Le projet de loi 15 ajoute d'autres restrictions aux encouragements à la RS&DE du Québec. Un contribuable ne peut demander les crédits d'impôt remboursables au titre de la RS&DE que s'il est raisonnable de considérer que les activités de RS&DE qu'il exerce, ou qu'il fait exercer pour son compte, se rapportent à une entreprise que le contribuable exploite dans un établissement stable situé au Québec et sont susceptibles de provoquer ou de faciliter la croissance de cette entreprise. On ne sait pas très bien comment ces dispositions seront interprétées, bien qu'il semble qu'une certaine pertinence technique et commerciale doit permettre de rattacher la RS&DE et les activités de l'ES au Québec. L'accès aux crédits d'impôt risque donc de poser problème à une société dont l'ES au Québec exploite une entreprise dans un domaine distinct de celui auquel la RS&DE se rapporte. Les sociétés qui demandent des crédits à la RS&DE du Québec doivent attendre d'autres indications des administrateurs du programme sur la portée de l'application des nouvelles mesures législatives, mais, entretemps, elles devraient tenir compte de leur incidence possible sur leurs demandes de crédit.

Kenneth J. Murray

Deloitte & Touche LLP, Toronto

Albert De Luca

Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l., Montréal

LA TVP DE L'ONTARIO SUR LES LOGICIELS

Au cours des derniers mois, des nouveautés ont été apportées en Colombie-Britannique et en Ontario au

chapitre de la TVP sur les logiciels. Dans une initiative surprenante et bien accueillie, la Colombie-Britannique a éliminé la TVP sur tous les services liés aux logiciels en date du 22 février 2006. En Ontario, les changements ont été différents : dans le cadre de ses efforts continus pour mieux sensibiliser les contribuables aux problèmes liés aux logiciels, le ministère des Finances de la province a récemment réédité son Guide de la TVD n° 650, « Programmes informatiques et services connexes ». Le guide révisé porte sur des sujets clés comme les programmes informatiques personnalisés, les services taxables, les modifications et certaines règles sur la détermination de la juste valeur; en gros, la politique existante est resserrée, mais de nouveaux commentaires sur les services taxables risquent de susciter de nouvelles incertitudes.

En définissant les services d'installation taxables, le guide insiste sur l'activité qui consiste à « vérifier l'existence de programmes préalables », même si la loi prévoit une exemption pour la détermination et la vérification des produits préalables pour le matériel et les logiciels. Élément plus important encore, toutefois, d'autres services précédemment exonérés administrativement – comme la planification de projets, la gestion de données et les services consultatifs généraux – ne semblent dorénavant être admissibles à l'exemption que s'ils représentent le seul service rendu, sont fournis avec des services non taxables seulement ou ne sont pas requis pour fournir un service taxable. Selon le ministère des Finances de l'Ontario, « si un service non taxable doit être fourni afin de fournir un service taxable », il fait partie intégrante de la fourniture du service taxable et il est donc taxable même s'il est facturé séparément. Cette conformité au principe de la fourniture unique par opposition aux fournitures multiples si souvent discutée dans le contexte de la TPS semble contredire l'exemption, généralement inconditionnelle, dont bénéficient ces services. Les projets plus importants d'installation de logiciel comprennent souvent la planification de projets, qui peut s'opérer à différentes étapes, et la gestion de données : si tous les services de ce genre sont dorénavant taxables, il s'agit d'un changement important et étonnant. De façon apparemment incompatible, des frais distincts pour les services de formation demeurent non taxables même s'ils sont vendus avec des services taxables.

Le guide semble également renforcer l'opinion du ministère des Finances de l'Ontario selon laquelle un programme n'est admissible à titre de programme personnalisé que si tous les droits à son code source sont abandonnés par le développeur en faveur de l'acheteur. Cette opinion peut avoir pour effet d'annuler l'exemption parce que les logiciels sont souvent élaborés avec le « nouveau » code intégré à des procédures plus courantes qui sont réutilisées ou partagées. Lors de discussions informelles, le ministère des Finances de l'Ontario a fait part de sa volonté de revoir la façon dont de tels droits

de propriété intellectuelle sont transférés et ce, en dépit du guide.

Les énoncés généraux du guide pourraient créer des conflits additionnels lors d'une vérification, un exercice où l'on préfère souvent les positions générales aux positions nuancées qui pourraient s'avérer plus appropriées. On devrait applaudir le ministère des Finances de l'Ontario pour sa créativité dans l'élaboration du projet pilote qui tente de simplifier le calcul de la taxe pour les petites entreprises, mais la complexité de la TVP contraste nettement avec la récente initiative audacieuse de la Colombie-Britannique en vue de simplifier les règles.

Audrey Diamant

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

LA COUR SUPRÊME DES É.-U. MAINTIENT LES INCITATIFS DES ÉTATS

Le 15 mai 2006, la Cour suprême des États-Unis a rendu sa décision tant attendue dans *DaimlerChrysler Corp. c. Cuno* (126 S. Ct. 1854). (Voir « Le CII de l'Ohio inconstitutionnel » *Faits saillants en fiscalité canadienne*, février 2005.) La cour a conclu qu'en l'espèce, les demandeurs n'avaient pas la qualité pour agir en justice au fédéral et contester les incitatifs fiscaux consentis à DaimlerChrysler par l'État de l'Ohio, renversant ainsi une décision antérieure d'une cour d'appel fédérale qui invalidait ces incitatifs parce qu'ils violaient la constitution des États-Unis. Dans l'immédiat, ce jugement représente une victoire pour les États et les politiques fiscales d'encouragement aux entreprises. La constitutionnalité des incitatifs en question offerts aux entreprises demeure néanmoins incertaine parce que le jugement portait sur la procédure et non sur le fond.

L'Ohio et la ville de Toledo ont accordé à DaimlerChrysler des incitatifs au titre des résultats et de l'immobilier d'une valeur de 280 M\$ pour la construction d'une nouvelle usine d'assemblage de véhicules près d'une usine existante de *Jeep*. Le plan comprenait une exonération de l'impôt foncier de 10 ans accordée par la ville de Toledo et deux districts scolaires, et un crédit d'impôt à l'investissement (CII) non remboursable à l'égard de la « franchise tax » des sociétés de l'Ohio pour l'achat et l'installation de machinerie.

Un groupe de demandeurs, y compris des résidents de Toledo qui paient des impôts à l'État et à la municipalité, ont intenté une poursuite en faisant valoir que les allègements fiscaux portaient préjudice aux contribuables qui établissent de nouvelles entreprises à l'extérieur de l'Ohio, en violation de la clause de commerce de la constitution américaine qui interdit toute entrave à la

liberté de commerce entre États. Le recours a d'abord été déposé auprès de la cour de l'État, mais DaimlerChrysler et Toledo l'ont porté en appel à leur tour devant le système judiciaire fédéral, où la « *District Court* » a conclu que l'exonération d'impôt foncier et le CII ne contrevenaient pas à la clause de commerce. En appel, la « *Sixth Circuit Court of Appeals* » a reconnu à l'unanimité la constitutionnalité de l'exonération d'impôt foncier, mais a jugé que le CII entravait la liberté de commerce entre États et représentait en conséquence une violation de la constitution.

Il ne fait aucun doute que l'annulation de cette décision par la Cour suprême des États-Unis représente un résultat favorable pour les entreprises. Le jugement n'aborde toutefois pas le fond du litige, et la constitutionnalité des incitatifs fiscaux est toujours susceptible de contestations ultérieures. Il y aura probablement d'autres litiges sur cette question, ce qui a pour effet de cristalliser l'incertitude théorique qui marque la volonté de nombreux États d'accorder divers incitatifs fiscaux et la pertinence pour les entreprises de s'en prévaloir. Le Congrès pourrait cependant décider de mettre à l'abri les incitatifs fiscaux des États : il a incontestablement le pouvoir constitutionnel de permettre une telle ingérence, même si les États eux-mêmes n'ont pas le droit de s'ingérer unilatéralement dans le commerce entre les États. En effet, le projet de loi présenté au Congrès en 2005 autorise les États et les municipalités à accorder de tels incitatifs fiscaux dans le but de promouvoir la croissance économique; s'il est adopté, ce projet de loi fera de toute contestation de type *Cuno* une cause risquée.

Jeffrey Brown et Connie Lee

KPMG LLP, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Canada/É.-U.

Le 23 décembre 2005, les autorités compétentes ont signé un protocole d'entente énonçant les principes, lignes directrices et procédures visant à résoudre les différends relatifs aux faits dans les cas de procédure d'accord amiable en vertu du traité. Un examen indépendant par un comité de révision (appel) est rendu obligatoire pour la résolution de tout différend relatif aux faits dans le cadre de la procédure d'accord amiable. Le processus ne vise pas les cas portant sur l'interprétation des traités ou les situations où le contribuable a fait défaut de coopérer avec l'une des autorités compétentes (sauf si elles y ont consenti par ailleurs). La décision du groupe de révision ne fait pas autorité.

Union européenne

Le 11 mai 2006, la Commission européenne a annoncé qu'elle déposera une proposition législative d'ici la fin de l'année dans le but de mettre à jour la loi actuelle sur les services financiers et les opérations visant les assurances. De plus, elle a lancé une consultation en ligne.

Un groupe de travail du Parlement européen analyse une mesure visant à taxer les messages textes par téléphone et les courriels aux taux de 1,5 cent et 0,00001 cent par message, respectivement.

République de Chine

En date du 2 juin 2006, une retenue d'impôt uniforme de 20 % sur les dividendes distribués par des sociétés de la République de Chine directement à des sociétés étrangères normalise l'imposition de ces dividendes.

Royaume-Uni

Le « *Revenue and Customs* » a rendu public un projet de législation visant à mettre fin à l'évitement fiscal dans les arrangements d'affacturage structurés grâce auxquels l'intérêt et le principal du prêt bénéficient d'un allégement fiscal; ces arrangements financiers sont caractérisés à nouveau de prêts.

Australie

Un nouveau régime de pénalité visant les promoteurs d'abris fiscaux peut s'appliquer à ceux qui participent à des stratagèmes d'évitement de l'impôt et d'évasion fiscale et ce, pour les actes posés après le 10 avril 2006. Les pénalités ne devraient pas s'appliquer pas si le stratagème a été mis en place conformément à une décision touchant tous les participants.

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 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.