

BÉNÉFICIAIRE EFFECTIF : UN REGARD NEUF SUR INDOFOOD

Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) a récemment publié un projet de lignes directrices sur son interprétation de la décision de la *Court of Appeal* dans l'affaire *Indofood* ([2006] EWCA Civ 158). Ces lignes directrices énoncent les pratiques de HMRC à l'égard des demandes d'exonération de retenue d'impôt du R.-U. en vertu des traités britanniques à la lumière de l'affaire *Indofood*.

Indofood, société indonésienne, voulait mobiliser des capitaux au moyen de l'émission de billets commercialisés à l'échelle internationale. Une entité à vocation unique mauricienne avait été utilisée pour profiter du traité fiscal Indonésie-Maurice et ramener la retenue d'impôt indonésien sur l'intérêt de 20 % à 10 %. Les billets pouvaient être rachetés de façon anticipée si, par suite d'une modification des lois indonésiennes, la retenue passait au-delà du taux de 10 % prévu dans le traité, à moins que des « mesures raisonnables » prises par l'émetteur ne permettent d'éviter les conséquences de la modification. Lorsque l'Indonésie a mis fin au traité avec Maurice et que le taux de retenue est passé à 20 %, la demande de rachat anticipé des billets par Indofood a été rejetée, le fiduciaire des porteurs de billets faisant valoir que le recours à une entité à vocation unique néerlandaise donnerait les mêmes résultats aux termes du traité Indonésie-Pays-Bas. (Pour obtenir de plus amples renseignements, voir « Bénéficiaire effectif et entités à vocation unique », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, mai 2006.) La CA a conclu que l'entité à vocation unique néerlandaise n'était pas le bénéficiaire effectif des paiements d'intérêt

faits par Indofood pour les besoins du traité fiscal Indonésie-Pays-Bas et qu'elle n'était qu'un conduit : elle ne s'était pas vu conférer la « totalité du privilège de bénéficiaire directement du revenu ». Dans un jugement distinct, le chancelier a ajouté que le terme « bénéficiaire effectif » devrait avoir une signification fiscale reconnue internationalement, et non le sens que lui confèrent les lois nationales des États contractants. La décision *Indofood* n'a pas été portée en appel.

Dans le projet de lignes directrices, HMRC indique que, à son avis, la décision sur le « bénéficiaire effectif » en relation avec les traités fiscaux fait maintenant partie des lois britanniques, mais que la décision de la CA cadre parfaitement avec les politiques britanniques existantes. De façon générale, elle ne change donc pas considérablement les pratiques administratives actuelles. HMRC mentionne que la décision s'applique à tous les articles de traités fiscaux faisant référence aux bénéficiaires effectifs et vise tous les articles de traités portant sur les intérêts, les redevances et, s'il y a lieu, les dividendes. L'objectif du traité doit être pris en compte; s'il n'y a pas d'emploi abusif du traité, il n'est pas nécessaire à recourir à la « signification fiscale reconnue internationalement » de bénéficiaire effectif dont fait mention la CA. Les lignes directrices reconnaissent qu'il n'est pas nécessaire d'appliquer cette signification aux opérations mettant en cause des entités à vocation unique, des euro-obligations cotées et des fonds investissant dans des créances britanniques tels que les titres garantis par des créances et les titres garantis par des créances issues de prêts (titres CDO et CLO), car il est vraisemblable que l'objectif du traité sera atteint au moyen de l'application du sens accordé à l'expression « bénéficiaire effectif » dans les lois nationales britanniques.

HMRC ne propose pas d'examiner de nouveau les autorisations existantes accordées en vertu de traités à des entités pouvant être touchées par la décision *Indofood* jusqu'à la date de fin de ces autorisations, ni de prendre des mesures rétroactives visant la suppression d'avantages conférés par traité à moins qu'il ne soit découvert que des faits importants aient été omis ou étaient trompeurs au moment où l'autorisation a été accordée et que la question du bénéficiaire effectif n'ait été soulevée avant l'octroi de l'autorisation.

Les lignes directrices visent la majorité des situations à l'égard desquelles la décision *Indofood* pourrait créer de l'incertitude. Les cas ne cadrant pas avec les huit exemples présentés dans les lignes directrices doivent être analysés individuellement. À la prochaine date de révision appropriée, HMRC inclura les lignes directrices dans son manuel international, que le public peut consulter à partir du site Web de la HMRC, à l'adresse <http://www.hmrc.gov.uk>.

Dans ce numéro

Bénéficiaire effectif : Un regard neuf sur Indofood	1
Questions fiscales multi-états	2
Comité mixte : Nouveau régime d'imposition des dividendes	3
Comparaisons fiscales internationales	4
Accord sur l'impôt des sociétés en Ontario	4
Conception des régimes à prestations déterminées	4
Gains en capital et dividendes	6
Propriétaires/dirigeants : Conseils fiscaux de fin d'année	7
La gestion des vérifications fiscales	8
Lignes directrices de l'IRS en matière d'évaluation	9
Nature des dommages-intérêts	10
Actualités fiscales étrangères	11

L'ARC évalue actuellement la signification de la décision *Indofood* et la possibilité qu'elle établisse une « signification aux fins d'un traité » internationale du terme bénéficiaire effectif. Lors du séminaire annuel international du chapitre canadien de l'AFI, tenu le 8 mai 2006, l'ARC a déclaré que l'incidence au Canada dépendra de la réaction des tribunaux canadiens à la décision *Indofood*. Un tribunal canadien aura d'ailleurs l'occasion, pour la première fois, de prendre en considération la décision *Indofood* dans l'affaire *Prévost Car* (2004-4226 (IT) G); les actes de procédure ont été soumis en juillet 2004, mais la date du procès n'a pas encore été fixée. Il sera intéressant de voir l'approche que les tribunaux canadiens prendront dans l'affaire *Prévost* : elle met en cause un bénéficiaire effectif de dividendes, ce qui diffère, sur le plan de l'analyse, d'un bénéficiaire d'intérêts.

Albert Baker et Susan Fikart
Deloitte & Touche LLP, Vancouver

QUESTIONS FISCALES MULTI-ÉTATS

Pour une société canadienne qui fait des affaires aux États-Unis, la question du « nexus » est probablement la question la plus largement débattue sur le plan fiscal au niveau des différents États américains. Peu de sociétés semblent comprendre qu'une exemption en vertu d'une convention fiscale peut les mettre à l'abri de l'impôt fédéral, mais généralement pas des impôts des États. Au bout du compte, la question est de savoir si une société a un « nexus » dans un État et, dans l'affirmative, ce qu'elle peut faire à cet égard. Les sociétés ne doivent jamais perdre de vue que des impôts potentiels peuvent être exigibles dans un État du fait d'y avoir un « nexus » ; il existe par contre diverses façons de résoudre les problèmes fiscaux multi-États.

Ce ne sont pas toutes les sociétés qui exercent des activités commerciales aux États-Unis qui tombent dans le champ d'application des dispositions fiscales des différents États. La constitution américaine limite de manière générale le pouvoir d'un État d'imposer des obligations fiscales à une société d'un autre État en se fondant sur le concept du « nexus ». Cette notion renvoie en fait à la nature et à la fréquence des contacts qu'une société d'un autre État doit établir dans un État avant d'être redevable d'un impôt. L'obligation d'avoir un « nexus » est fondée constitutionnellement en plus de se retrouver également dans la législation fiscale de la plupart des États.

Deux décisions anticipées récentes démontrent comme il est facile pour une SCAN d'avoir un « nexus » aux États-Unis. Dans une « advisory opinion » de l'État de New York, une société ayant son siège dans l'État de Washington a été exemptée de toute responsabilité de percevoir les taxes de ventes de l'état de New York sur les ventes de son matériel promotionnel parce qu'elle

n'avait aucune présence physique dans cet état. (Voir *The Sourcing Business*, TSB-A-06(14)S.) Cependant, l'administration fiscale de l'État a établi qu'un « nexus » avait été créé dans l'état de New York par des activités minimales telles la sollicitation de clients par l'entremise d'employés (ou d'entrepreneurs indépendants) ou la livraison de produits autrement que par un transporteur général. Un important détaillant américain de livres et de musique a récemment mis fin à une longue suite de litiges devant les tribunaux de la Californie concernant ce qu'il est convenu d'appeler l'« attributional nexus » (*Matter of Borders Online Inc. v. State Board of Equalization*, 129 Cal. App. 4th 1179; 29 Cal Rptr. 3d 176 (1st Dist. 2005)). Un « attributional nexus » peut exister même si un contribuable n'a pas de présence physique dans l'État qui lève l'impôt : les activités d'un représentant ou encore celle plus courantes d'une entité affiliée à l'intérieur de l'État sont attribuées à la société située à l'extérieur de l'État. Dans l'arrêt *Borders*, les tribunaux de la Californie ont affirmé que l'État pouvait imposer une obligation de perception de la taxe de vente à *Borders Online* – une société d'un autre État qui n'avait pas de présence physique en Californie – en raison de son lien avec sa société mère, *Borders Inc.*, cette dernière maintenant une présence physique suffisante en Californie. Des décisions semblables ont été rendues dans les États de New York, du Tennessee, du Nouveau Mexique et d'autres États au cours des dernières années. Cette question se pose souvent lorsqu'une SCAN met sur pied une filiale américaine pour gérer l'ensemble ou une partie de ses activités aux États-Unis. En vertu du concept de l'« attributional nexus », les activités d'une filiale américaine peuvent être attribuées à sa société mère canadienne, qui peut ainsi se retrouver avec un « nexus » aux fins de la taxe de vente ou de l'impôt sur le revenu des sociétés dans plusieurs États.

En pratique, toutefois, quelle est la probabilité qu'un État particulier soulève des questions concernant le « nexus »? En supposant qu'une SCAN soit disposée à respecter ses obligations de conformité, y a-t-il un moyen efficace pour elle de faire face à la perspective éventuellement écrasante d'avoir à régler tous les problèmes qui peuvent surgir dans des dizaines d'États ayant chacun des règles fiscales différentes? Malheureusement, les États américains ont multiplié les efforts pour retracer les contribuables en défaut. Certains États ont mis sur pied des « nexus squads » dans le but d'identifier les contribuables qui avaient jusque-là passé à travers les mailles du filet; de nombreux États contre-vérifient les déclarations fiscales fédérales et, fait des plus importants pour les sociétés canadiennes, de nombreux États disposent maintenant d'ententes d'échange de renseignements avec d'autres États et les agences fédérales, dont les douanes américaines. Ainsi, les États de New York, de la Pennsylvanie et du Michigan ont conclu des ententes d'échange de renseignements avec l'administration des douanes américaines, ce qui

dernièrement a mené directement au déclenchement de vérifications fiscales de la part des États. Il est peut-être inévitable qu'une société qui entretient des contacts assez réguliers avec les États-Unis tombe dans la portée des règles du « nexus » de nombreux États américains.

Compte tenu des circonstances, il est possible d'adopter diverses approches pour la solution des problèmes que soulèvent ces obligations fiscales multi-États. Si la période de non-conformité est courte, nombre de sociétés envisagent de ne se conformer que prospectivement, ce qui laisse ouverte la possibilité d'enquêtes et de vérifications pour les périodes antérieures. D'autres sociétés, en particulier dans un contexte transfrontalier, envisagent souvent la création sur une base prospective d'une nouvelle entité juridique, le plus souvent américaine, pour la gestion de toutes leurs activités américaines. Une entité nouvelle non contaminée assume les activités commerciales et, souhaitons-le, évite ainsi les problèmes des années antérieures qui se rattachent à l'ancienne SCAN mais, dans cette stratégie, SCAN demeure exposée à des vérifications et des enquêtes concernant les impôts et taxes des années antérieures. Si l'impôt à payer des années précédentes est très élevé, ou si la non-conformité de la SCAN s'étend sur plus que quelques années, la participation aux programmes de divulgation volontaire des États permet au contribuable de se conformer, volontairement, aux dispositions d'assujettissement des États sans crainte de sanctions civiles ou criminelles ou d'enquêtes sur plusieurs périodes antérieures. En général, les États limitent l'imposition d'impôts pour le passé aux impôts de trois années (majorés des intérêts) et ils limitent les vérifications ou enquêtes à la même période de trois ans. Un programme mis sur pied par la *Multistate Tax Commission* aide les contribuables à effectuer une divulgation volontaire dans plusieurs États. En vertu d'un autre projet multi-États, le *Streamlined Sales Tax Project*, de nombreux États offrent une amnistie au contribuable disposé à participer sur une base prospective. L'amnistie n'est possible que dans les États participants, et une collaboration à un tel processus peut créer d'autres problèmes pour certains contribuables, mais elle n'implique qu'une conformité pour les années à venir et les participants sont exonérés de leur responsabilité en matière de taxe de vente pour toutes les années antérieures.

Timothy P. Noonan
Hodgson Russ LLP, Buffalo

COMITÉ MIXTE : NOUVEAU RÉGIME D'IMPOSITION DES DIVIDENDES

Le Comité mixte sur la fiscalité (CMF) de l'ABC et de l'ICCA a soumis récemment au ministère des Finances un

document dans lequel il énonçait ses préoccupations et suggestions concernant les propositions législatives du 29 juin 2006 sur le nouveau régime d'imposition des dividendes, qui réduit le taux d'imposition des dividendes déterminés versés aux particuliers par les grandes sociétés. Le document de 17 pages aborde 27 questions sous quatre sujets : désignation des dividendes déterminés, solde d'ouverture du compte de revenu à taux général (CRTG), autres questions concernant le CRTG et le compte de revenu à taux réduit (CRTR), et questions diverses. Le projet de loi C-28, déposé le 18 octobre 2006, mettant en œuvre le nouveau régime d'imposition des dividendes, ne semble pas tenir compte des nombreuses recommandations du CMF. Voici les points saillants du document soumis :

■ **Dividendes déterminés versés par une société qui n'est pas une SPCC.** Comme la plupart des dividendes versés par des sociétés autres que des SPCC à des résidents canadiens sont admissibles à titre de dividendes déterminés, l'obligation de conformité d'une société qui n'est pas une SPCC serait allégée si elle pouvait faire un choix général suivant lequel tous les dividendes qu'elle verse à des résidents canadiens seraient considérés comme des dividendes déterminés sauf les dividendes qu'elle désignerait comme n'étant pas déterminés. Le CMF recommande l'adoption d'un mécanisme de choix selon lequel les dividendes versés par une société autre qu'une SPCC seraient automatiquement considérés comme des dividendes déterminés.

■ **Méthode de désignation des dividendes.** Le projet de paragraphe 89(14) exige d'une société qu'elle informe par écrit chaque personne ou société de personnes à qui elle verse un dividende que celui-ci a été désigné (en tout ou en partie) comme un dividende déterminé. Le CMF recommande d'envisager des méthodes de notification qui seraient moins onéreuses.

■ **Désignation d'une partie d'un dividende.** Il n'est pas clair si une désignation en vertu du paragraphe 89(4) doit porter sur le plein montant du dividende versé sur une catégorie d'actions ou si elle peut être limitée à la partie versée à des actionnaires donnés. Le CMF recommande que soit accordée à une société la possibilité de désigner des parties de dividendes comme étant déterminés, ce qui permettrait de demander que la désignation ne vise qu'une partie seulement d'un dividende et des actionnaires donnés.

■ **Désignation après le versement du dividende.** Les propositions législatives ne permettent pas qu'un dividende soit désigné comme un dividende déterminé après son versement. Le CMF recommande qu'une SPCC ait le droit d'effectuer une désignation après le paiement du dividende, en limitant peut-être cette possibilité aux situations où le CRTG a augmenté par suite d'un événement tel une « nouvelle cotisation » ou la modification d'un montant indiqué dans une déclaration de revenus. Le droit devrait pouvoir être exercé pendant

une période de temps raisonnable, p. ex. 90 jours après l'événement; lors d'une nouvelle cotisation, la période d'exercice du droit devrait commencer à l'expiration du délai pour en appeler concernant la détermination finale. Le CMF recommande également qu'une nouvelle cotisation puisse être émise pour le bénéficiaire d'un dividende désigné après le versement à la lumière du fait que le dividende est un dividende déterminé, même si l'année de la réception du dividende est frappée de prescription.

Paul Hickey
KPMG LLP, Toronto

COMPARAISONS FISCALES INTERNATIONALES

L'OCDE effectue chaque année une enquête sur le fardeau fiscal des contribuables dans les pays membres. Cette année, l'enquête démontre que le Canada demeure un pays où la fiscalité est relativement faible en comparaison avec de nombreux pays membres européens sans toutefois avoir encore ramené le fardeau fiscal au niveau de celui de son voisin le plus près, et principal partenaire commercial, les États-Unis.

Il existe de nombreuses méthodes pour la comparaison des fardeaux fiscaux entre pays, mais seul le coefficient des recettes fiscales totales au produit intérieur brut (PIB) tient compte de tous les impôts et quasi-impôts dans chaque pays. Les comparaisons ne peuvent évidemment tenir compte des services fournis à même ces impôts. De plus, la situation financière nette du secteur public a une incidence majeure sur la stabilité à long terme du fardeau fiscal et sur le niveau des services publics.

L'enquête de l'OCDE révèle qu'en 2005, les impôts perçus par tous les gouvernements du Canada représentaient 33,5 % du PIB, un pourcentage substantiellement plus élevé que le ratio de 26,8 % aux États-Unis, mais inférieur à la moyenne de 36,3 % observée dans les pays du G7. Encore une fois, la Suède a affiché le ratio le plus élevé (51,1 % en 2005) et le

Recettes fiscales totales en pourcentage du PIB, années données

	1990	1995	2000	2003	2004	2005
Canada	35,9	35,6	35,6	33,6	33,5	33,5
France	42,2	42,9	44,4	43,1	43,4	44,3
Allemagne . . .	35,7	37,2	37,2	35,5	34,7	34,7
Italie	37,8	40,1	42,3	41,8	41,1	41,0
Japon	29,1	26,9	27,1	25,7	26,4	n.d.
Royaume- Uni	36,5	35,0	37,2	35,4	36,0	37,2
États- Unis	27,3	27,9	29,9	25,7	25,5	26,8

n.d. non disponible.

Mexique, le ratio le plus bas (19,0 % en 2004, dernier chiffre disponible pour ce pays).

L'étude démontre l'importance relative de chaque type d'impôt dans la composition des impôts de chaque pays. Le Canada s'appuie plus largement sur les impôts des particuliers (excluant les cotisations à la sécurité sociale) – qui représente 16,0 % du PIB – que tous les autres pays membres sauf huit.

Le tableau résume les changements survenus dans les pays du G7 au cours des années données (période de 1990 à 2005). Les données dont on aurait besoin pour estimer le chiffre préliminaire de 2005 pour le Japon ne sont pas disponibles.

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

ACCORD SUR L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS EN ONTARIO

Le 6 octobre 2006, l'Ontario et le ministère des Finances du Canada ont conclu un nouvel accord de perception fiscale aux termes duquel le gouvernement fédéral percevra et administrera l'impôt sur le revenu des sociétés de l'Ontario. Les entreprises ontariennes pourront effectuer des versements combinés à compter de 2008 et produire une déclaration unique à compter de 2009. Dans un document distinct, l'ARC a indiqué qu'elle fournira les mêmes services aux entreprises qui paient de l'impôt des sociétés en Ontario que ceux qu'elle fournit actuellement aux entreprises qui payent l'impôt fédéral sur le revenu, à savoir le traitement des paiements, le traitement des déclarations, la vérification, les appels et le recouvrement des comptes débiteurs. Aux termes de l'accord, l'Ontario doit modifier sa définition du « revenu imposable » afin qu'elle soit semblable à la définition fédérale. À la fin d'octobre 2006, l'Ontario a publié un projet de règles visant à assurer une transition adéquate pour l'utilisation d'attributs fiscaux fédéraux à l'égard de soldes tels que la FNACC, les pertes fiscales et les autres catégories. Après 2008, l'Ontario éliminera également le rajout au revenu d'une partie de certains frais de gestion, loyers, redevances et paiements similaires versés à certains non-résidents; le rajout donne généralement lieu à un impôt de 5 % sur ces paiements.

Paul Hickey
KPMG LLP, Toronto

CONCEPTION DES RÉGIMES À PRESTATIONS DÉTERMINÉES

En 1990, les régimes à prestations déterminées (RPD) du Canada comptaient 4,6 millions de participants; ce nombre était le même en 2004, malgré l'augmentation de 22 % de la main-d'œuvre rémunérée connue pendant

cette période. L'importance relative des RPD a chuté pour de nombreuses raisons. En voici quelques-unes. Les plus jeunes participants n'apprécient pas la valeur des RPD. Les tribunaux et les assemblées législatives ont décidé que les excédents des régimes appartenaient aux salariés, mais que les déficits étaient de la responsabilité des employeurs. Les rendements faibles et les coûts croissants associés à une main-d'œuvre vieillissante font en sorte que les RPD sont un véritable drain financier pour les promoteurs. Enfin, les modifications comptables peuvent entraîner des fluctuations substantielles des charges et des bénéfices des entreprises.

Bien que les RPD soient attrayants pour un grand nombre de salariés et soient le type de régime privilégié par le secteur public et les syndicats, le niveau de participation à des RPD continuera vraisemblablement de décliner. Nombre d'employeurs importants envisagent de bloquer leurs RPD existants, de ne plus accepter de nouveaux participants et de mettre fin à l'accumulation de prestations déterminées par les participants actuels. Le type de régime privilégié est rapidement devenu le régime à cotisations déterminées (RCD) ou, pour ceux qui ont une aversion pour toute forme de réglementation des prestations de retraite, le REER collectif. En vertu de ces types de régimes, le risque de placement et le risque de mortalité (qui, dans le cas des RPD, sont assumés par le promoteur du régime) sont du ressort des participants, qui sont moins en mesure de les assumer et de les gérer. Le gouverneur de la Banque du Canada a récemment fait observer que ce transfert de risques a des conséquences défavorables sur l'efficacité de l'ensemble de l'économie.

Le secteur américain des régimes de retraite a tenté de mettre un frein au déclin des RPD en concevant des régimes hybrides, qui intègrent des caractéristiques des RCD mais pour lesquels les risques de placement et de mortalité continuent d'être assumés par les employeurs. Résultat : 25 % des participants à des RPD américains participent maintenant à des régimes hybrides. Par exemple, en vertu d'un régime sur solde de trésorerie (RST) (*cash balance plan*), un participant gagne des crédits correspondant à un pourcentage de son salaire, qui permettent de gagner des crédits d'intérêt garantis. Au départ à la retraite, le montant de la pension correspond à celui que permet d'acheter le solde des crédits. L'employeur capitalise le régime, assume le risque de placement, et s'assure que le régime est suffisamment capitalisé pour verser des prestations jusqu'au décès. Le RST a évolué car, lors de la conversion d'un RPD en RST, le promoteur américain peut accéder à l'excédent du RPD pour capitaliser les crédits du RST, ce dernier étant considéré être un type de RPD. Une décision judiciaire récente, qui a contré les allégations selon lesquelles les RST exercent une discrimination fondée sur l'âge (*Cooper v. IBM*, docket no. 99-829-GPM, 7th Cir., 7 août 2006), et la promulgation de la *Pension Protection Act of 2006* (Pub. L. no. 109-208) ont permis de solidifier les assises des RST.

Selon la législation en mouvance constante actuelle, les promoteurs de RPD canadiens peuvent accéder à l'excédent d'un RPD, que ce soit par l'entremise de congés de cotisations ou, après la conversion d'un RPD en RCD, par l'utilisation de cet excédent pour effectuer des cotisations. Un RST (considéré comme un RPD selon la LIR) peut être attrayant en raison de sa simplicité relative et de la prévisibilité promise du rendement. Prenons l'exemple d'un RST qui promet des cotisations de 5 % des gains et un crédit pour gains de 5 % par an et d'un participant dont le salaire est 50 000 \$. Le crédit RST de la première année est 2 500 \$. Dans un RCD, le crédit de pension et les droits à cotisation à un REER qui en découlent seraient faciles à calculer et ne seraient pas fonction de l'âge. Dans un RPD, les prestations à vie accumulées aux termes du régime pour l'année doivent être tout d'abord calculées selon l'hypothèse que le participant a atteint l'âge de 65 ans, au moyen d'un facteur d'actualisation – vraisemblablement un facteur qui intègre la forme de la prestation devant être versée par le RST et les taux d'intérêt en vigueur. Si le facteur d'actualisation est 9, le crédit de pension pour l'année 1 est 1 900 \$ ($9 \times 2\,500\ \$/9 - 600\ \$$). Pour l'année 2, si l'on pose comme hypothèse qu'il n'y a eu aucune augmentation des gains, un montant supplémentaire de 2 500 \$ est crédité, de même qu'un montant de 125 \$ au titre du crédit d'intérêt sur la cotisation de l'année 1, ce qui donne un solde de 5 125 \$ à la fin de l'année 2. Le crédit de pension pour l'année 2 est 2 025 \$ [$(5\,125\ \$/9 - 2\,500\ \$/9) \times 9 - 600\ \$$]. Dans les faits, le crédit d'intérêt est ajouté au crédit de pension de l'année 2, contrairement à ce qui se passe dans les RCD, pour lesquels les sommes gagnées sur les cotisations ne donnent pas lieu à un crédit de pension.

En outre, il existe des incertitudes quant au traitement du taux de rendement garanti. Le prix de la garantie peut être l'inclusion du crédit d'intérêt dans le calcul du crédit de pension, ou l'ARC peut interdire la déduction pour la totalité de la garantie, ce qui soulève la question du mode d'établissement du taux de rendement. Les restrictions imposées aux transferts d'un RPD à un RCD peuvent également causer des problèmes. Si l'on utilise un facteur d'actualisation plus prudent de 10, le crédit de pension pour l'année 1 est 1 650 \$ ($9 \times 2\,500\ \$/10 - 600\ \$$) et de 1 762,50 \$ pour l'année 2 [$9 \times (5\,125\ \$/10 - 2\,500\ \$/10) - 600\ \$$]. À la cessation à la fin de l'exercice 2 avant que le participant n'ait atteint l'âge de 50 ans, les restrictions relatives aux transferts d'un RPD à un RCD ne permettent un transfert en franchise d'impôt à un RCD que de 4 612,50 \$ ($5\,125\ \$/10 \times 9$), et l'excédent de 512,50 \$ est inclus dans le revenu. (Les facteurs de transfert augmentent après que le participant a atteint l'âge de 50 ans.) Il serait plus équitable de considérer, d'un point de vue fiscal, qu'un RST est l'équivalent d'un RCD, si la garantie de taux de rendement est raisonnable. Aucun RST n'a été enregistré au Canada, car les attributs fiscaux d'un tel régime feraient l'objet de longues et

difficiles négociations, sans aucune certitude d'un résultat favorable.

Les consultants américains en régimes de retraite commercialisent également des régimes de rentes variables (RRV) hybrides, qui promettent une rente fondée sur un pourcentage des gains dès l'âge normal de départ à la retraite. Afin d'établir le coût d'une telle promesse, un taux d'intérêt (taux barrière) est prévu. Le particulier se voit attribuer un nombre d'actions, fondé sur une valeur arbitraire, pour suivre le rendement des actifs qui adossent la rente. Prenons le cas d'une participante à un RRV à 1 % dont le salaire est 50 000 \$. Pour l'année 1, elle gagne une rente variable de 500 \$; la valeur de l'action étant établie à 10 \$, on lui attribue 50 actions. Le taux barrière est 6 %. Le coût de l'annuité est versé au régime par l'employeur, mais c'est le membre qui décide de la façon dont la cotisation sera investie. Si le rendement des actifs investis est 6 %, la valeur de l'action reste à 10 \$ et la personne reçoit 50 actions pour l'année 1. Toutefois, si le rendement est 4 % ou 8 %, la valeur de l'action diminue ou augmente de 2 % et passe à 9,80 \$ et 10,20 \$, respectivement. Chaque année, la personne se voit attribuer des actions dont la valeur totale égale le taux de prestation prévu multiplié par les gains ouvrant droit à pension. La valeur de l'action fluctue selon l'écart entre le rendement dégagé et le taux d'intérêt barrière. À la retraite, le montant de la pension correspond au produit du nombre d'actions multiplié par la valeur actuelle des actions à ce moment. Le coût d'un RRV, tout comme celui d'un RPD, augmente avec l'âge des participants; par contre, ces derniers assument le risque de placement, le risque de mortalité étant le seul qui soit assumé par l'employeur.

Aux fins de l'impôt, un RRV est un RPD. À la fin de chaque année, pour déterminer le crédit de pension, il est posé comme hypothèse que le participant a 65 ans et qu'il a pris sa retraite. Pour l'année 1, le crédit de pension de la participante au RRV de l'exemple ci-dessus s'élève à 3 900 \$ ($9 \times 500 \$ - 600 \$$). Si, à la fin de l'année 2, la valeur de l'action passe à 10,20 \$ (du fait que le rendement réel est supérieur de 2 % au taux barrière), la personne reçoit 49,02 actions ($500 \$ / 10,20 \$$) pour l'année 2, si l'on pose comme hypothèse que les gains ouvrant droit à pension n'ont pas augmenté. Le crédit de pension de l'année 2 est 3 990 \$, soit 9 fois la différence entre la pension totale normalisée gagnée à la fin de l'année 2 ($99,02 \times 10,20 \$$) et la pension gagnée à la fin de l'année 1 ($50 \times 10,00 \$$), moins 600 \$. La hausse de la valeur de l'action se traduit par une augmentation de la valeur de la pension pour l'année 1, ce qui crée un crédit de pension pour l'année 2. Cette situation est similaire à celle d'un RST : les revenus de type RCD sont soumis au traitement réservé aux RPD. Le problème s'amplifie si le rendement des placements est inférieur au taux barrière. La prise en compte, le cas échéant, de la perte de valeur de la pension pour l'année 1 dans le calcul du crédit de pension pour l'année 2 n'est pas claire. Les règles de

transfert d'un RPD à un RCD posent également des problèmes importants.

Presque tous les nouveaux régimes établis au Canada sont des RCD ou des REER collectifs. La seule occasion de croissance pour les nouveaux RPD semble être le régime de retraite personnel, qui offre à des salariés âgés ayant des services passés et un revenu suffisants certains avantages en matière de report de l'imposition. Même s'il existait une demande suffisante pour des RPD hybrides tels que les RST et les RRV, ils ne sont pas compatibles avec les règles fiscales actuelles et seules des modifications législatives pourront assurer leur viabilité.

Marcel Thérault

Cassels Brock & Blackwell LLP, Toronto

GAINS EN CAPITAL ET DIVIDENDES

Des changements récents aux taux d'impôt du fédéral et des provinces sur les dividendes déterminés viennent réduire l'écart fiscal qui existe entre ces dividendes et les gains en capital. Les investisseurs voudront peut-être réévaluer leur situation de fin d'année pour 2006 et leurs placements pour les années 2007 et suivantes.

L'Ontario, l'Alberta, le Québec, la Colombie-Britannique, le Manitoba, la Saskatchewan et le gouvernement fédéral ont annoncé des réductions dans le taux d'impôt applicable aux dividendes déterminés payés à des particuliers par de grandes sociétés; le taux d'impôt applicable sur les dividendes déterminés à Terre-Neuve et Labrador augmentera.

Taux combinés marginaux les plus élevés 2006

	Dividendes déterminés	Dividendes autres que déterminés	Gains en capital
<i>en pourcentage</i>			
Colombie-			
Britannique	18,5	31,6	21,9
Alberta	18,1 ^a	24,6	19,5
Saskatchewan	20,4	28,3 ^b	22,0
Manitoba	23,8	35,2	23,2
Ontario	25,0 ^c	31,3	23,2
Québec	29,7 ^d	36,3 ^d	24,1
Nouveau-Brunswick ...	n.d.	37,3	23,4
Nouvelle-Écosse	n.d.	33,1	24,1
Île-du-			
Prince-Édouard	n.d.	32,0	23,7
Terre-Neuve et			
Labrador	32,5	37,3	24,3

n.d. non disponible.

^a L'Alberta a annoncé que le taux sera réduit à 14,5 % d'ici 2009. ^b La Saskatchewan a annoncé que le taux sera porté à 30,8 % d'ici 2007. ^c L'Ontario a annoncé que le taux sera réduit à 22,3 % d'ici 2010. ^d S'applique aux dividendes payés après le 23 mars 2006.

Le tableau nous montre les taux d'impôt combinés (féd./prov.) marginaux les plus élevés sur les dividendes pour 2006, selon les taux qui ont été annoncés à ce jour, et les taux marginaux les plus élevés sur les gains en capital pour toutes les provinces pour 2006. L'écart entre les taux des gains en capital et les dividendes déterminés s'est réduit considérablement. En Alberta, en Colombie-Britannique et en Saskatchewan, le taux d'impôt sur les dividendes déterminés est moins élevé que le taux applicable aux gains en capital; en ce qui concerne les dividendes autres que déterminés, l'écart s'est élargi en Alberta, au Québec et au Manitoba, mais pas en Ontario et en Saskatchewan. Malgré les réductions d'impôt sur les dividendes déterminés dans les autres provinces, l'Alberta conserve son avantage fiscal sur toutes les catégories de revenu reçus par les particuliers. À l'heure actuelle, le taux d'impôt sur les dividendes déterminés en Alberta est moins élevé que le taux d'impôt des particuliers sur les gains en capital dans toutes les autres provinces.

Compte tenu de ce qui pourrait être un oubli technique dans les propositions législatives, un dividende important reçu par un particulier (incluant une fiducie) pourrait donner lieu à un impôt minimum de remplacement (IMR) parce que le taux fédéral de 14,55 % sur les dividendes déterminés est moins élevé que le taux fédéral de l'IMR pour 2006 et 2007 – 15,25 % et 15,5 %, respectivement.

Jim Yager

KPMG LLP, Toronto

PROPRIÉTAIRES/DIRIGEANTS : CONSEILS FISCAUX DE FIN D'ANNÉE

Voici venu le temps pour les propriétaires/dirigeants de penser à leur stratégie de rémunération : la composition optimale de la rémunération sous forme de salaire/dividende pour tous les membres de la famille pour minimiser les impôts globalement. Le projet de législation fédérale qui réduit les impôts sur le revenu des particuliers sur les dividendes déterminés peut avoir des conséquences sur cette stratégie et créer de nouvelles obligations de conformité pour les sociétés qui versent ces dividendes. L'Alberta, la Colombie-Britannique, le Manitoba, l'Ontario, le Québec, la Saskatchewan et les Territoires du Nord-Ouest se sont harmonisés aux changements du fédéral, contrairement à Terre-Neuve et Labrador et à la Nouvelle-Écosse, alors que les autres provinces et territoires n'ont rien annoncé.

Pour la société

■ Déterminez la capacité d'une SPCC de verser des dividendes déterminés en calculant son compte de revenu à taux général (CRTG) avant la fin de son année d'imposition 2006.

■ Désignez les dividendes qui sont admissibles à titre de dividendes déterminés en fournissant à chaque bénéficiaire un avis écrit à cet effet au moment du versement (ou dans les 90 jours suivant la sanction royale du projet de législation pour les dividendes versés avant cette date). Si une désignation excessive de dividendes déterminés est effectuée, envisagez de faire le choix de considérer la totalité ou une partie de l'excédent comme un dividende autre que déterminé distinct.

■ Envisagez de distribuer les dividendes dans l'ordre suivant : 1) dividendes déterminés donnant lieu à un remboursement de l'impôt en main remboursable au titre de dividendes (IMRTD); 2) dividendes autres que déterminés donnant lieu à un remboursement; 3) dividendes déterminés ne donnant pas lieu à un remboursement; et 4) dividendes autres déterminés ne donnant pas lieu à un remboursement.

■ Si la SPCC a un CRTR positif et un IMRTD, envisagez de distribuer des dividendes avant la fin de l'année s'ils donnent droit à un remboursement au titre de dividendes.

■ Envisagez de faire le choix qui permet à une SPCC d'être considérée comme une société autre qu'une SPCC aux fins du nouveau régime d'imposition des dividendes si la SPCC a d'importants bénéfices non répartis antérieurs à 2001 provenant de revenu imposable à taux élevé et de distribuer ces bénéfices sous la forme de dividendes déterminés. Cependant, le nouveau statut de la société l'obligera à verser les dividendes autres que déterminés en premier en épuisant son compte de revenu à taux réduit (CRTR).

■ Une SPCC qui deviendra une société autre qu'une SPCC (c.-à-d. qu'elle prévoit devenir une société publique ou être contrôlée par des non-résidents) ou une société autre qu'une SPCC qui deviendra une SPCC devrait évaluer l'incidence du projet de législation.

Pour le particulier

■ Réévaluez votre stratégie de rémunération sous forme de salaire plutôt que de dividendes après 2005. Le taux moins élevé d'impôt sur les dividendes déterminés signifie que les actionnaires/dirigeants pourraient préférer recevoir des distributions du revenu assujéti au taux général d'impôt des sociétés sous la forme de dividendes. Cependant, le salaire peut réduire le risque d'assujétissement à l'IMR de l'actionnaire/dirigeant.

■ Tenez compte de tous les facteurs pertinents, incluant le taux marginal d'impôt du propriétaire/dirigeant, le taux d'impôt et celui de la société, l'impôt-santé provincial et/ou les taxes provinciales sur la masse salariale et la maximisation des droits à cotisations REER et des droits de cotisations RPC/RRQ.

■ Les sociétés en Alberta, au Manitoba et en Saskatchewan devraient envisager d'accélérer à 2006 le versement de dividendes autres que déterminés discrétionnaires qui donnent lieu à un remboursement au titre de dividendes pour bénéficier des taux d'impôt

Salaire ou dividende ?
(exercice terminé le 31 décembre 2006 et 10 000 \$ de REEA)

	Admissible à la déduction pour petite entreprise		Pas de déduction pour petite entreprise et pas de déduction pour F&T		Pas de déduction pour petite entreprise/admissible à la déduction pour F&T	
	Report	Économie/(Coût)	Report	Économie/(Coût)	Report	Économie/(Coût)
	<i>en dollars</i>					
Alberta	2 288	226	651	(576)	651	(576)
Colombie-Britannique	2 608	6	958	(258)	958	(258)
Manitoba	2 990	86	1 090	(420)	1 090	(420)
Nouveau-Brunswick	3 197	25	*	*	*	*
Terre-Neuve et Labrador	3 153	97	1 353	(724)	2 253	(117)
Nouvelle-Écosse	3 013	306	*	*	*	*
Ontario	2 881	330	1 131	(472)	1 331	(322)
Île-du-Prince-Édouard	2 858	263	*	*	*	*
Québec	2 910	47	1 831	(188)	1 831	(188)
Saskatchewan	2 588	268	639	(631)	1 188	(193)
Territoires du N.-O.	2 793	336	1 019	(170)	1 019	(170)
Nunavut	2 438	38	*	*	*	*
Yukon	2 528	155	*	*	*	*

* L'information n'est pas disponible parce que ces provinces et territoires n'ont pas annoncé leurs taux applicables aux dividendes déterminés.

Note: Ce tableau suppose que le particulier est imposé au taux marginal le plus élevé. Les charges et taxes autres que l'impôt sur le revenu fédéral et provincial, la part de l'employeur de l'assurance-maladie provinciale et la part de l'employé de la taxe sur la masse salariale des Territoires du Nord-Ouest et du Nunavut ne sont pas prises en compte. Les chiffres du Québec s'appliquent aux dividendes versés ou réputés avoir été versés après le 23 mars 2006. Les chiffres de la DPE pour le Yukon supposent que l'impôt du Yukon sur le revenu d'entreprise exploitée activement autre que le revenu de F&T s'applique. Si le taux du Yukon sur le revenu d'entreprise exploitée activement qui est un revenu de F&T s'applique, le report et les économies d'impôt s'établissent à 2 678 \$ et 262 \$, respectivement.

réduits sur ces dividendes en 2006. Réciproquement, les sociétés en Alberta et en Ontario devraient envisager de reporter à 2007 et après le paiement de dividendes déterminés discrétionnaires pour bénéficier des réductions du taux d'impôt sur les dividendes déterminés en vigueur dans ces provinces après 2006.

■ Envisagez de reporter la réception d'autre revenu discrétionnaire à 2007 pour bénéficier d'une baisse possible du taux d'impôt sur le revenu des particuliers, telle qu'elle est envisagée par le gouvernement fédéral.

■ La renonciation au versement de gratifications pourrait susciter des doutes quant au fait que la quasi-totalité des actifs de la SPCC sont utilisés dans une entreprise exploitée activement, ce qui risque de mettre en péril le statut des actions de la SPCC comme AAPE.

■ L'impôt est reporté si la société conserve le revenu lorsque son taux d'imposition est moins élevé que celui du particulier. Le tableau montre le report de l'impôt sur le revenu si un revenu d'entreprise exploitée activement est gagné et conservé dans la société par opposition à sa distribution par la société à titre de salaire à l'actionnaire et l'économie (coût) si le revenu après impôt de la société est versé sous forme de dividendes.

Louis J. Provenzano et Ruby Lim
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

LA GESTION DES VÉRIFICATIONS FISCALES

Une bonne gestion par le contribuable du processus de vérification fiscale réduit la probabilité que l'ARC entamera contre lui des mesures d'exécution.

Dans une situation type, lorsqu'un vérificateur de l'ARC communique avec le contribuable pour lancer le processus de vérification, le contribuable doit s'assurer de bien comprendre les questions fiscales mises en cause et de pouvoir répondre adéquatement aux demandes du vérificateur. À cette fin, le contribuable doit retarder la vérification en demandant un délai raisonnable afin de préparer les dossiers requis et de se familiariser avec les questions soulevées. Le recensement des éléments pouvant comporter des risques et ce, avant l'arrivée du vérificateur permet au contribuable de faire un choix entre discuter des erreurs avec le vérificateur dès le début du processus ou attendre de voir comment la vérification se déroulera. Faciliter la relation avec le vérificateur en assurant la transparence du processus peut contribuer de façon importante à garder le contrôle du processus de vérification.

Lorsque le vérificateur arrive, le contribuable doit lui procurer un lieu de travail convenable et confortable. Le

contribuable doit contrôler l'accès à la documentation; nombre de vérifications tournent mal pour le contribuable parce que le vérificateur a eu accès lui-même aux dossiers. Le contribuable doit répondre à toutes les demandes de documents et de renseignements, mais pas plus. L'accès aux employés et aux autres parties prenantes doit également être contrôlé; toutes les discussions et les demandes de renseignements doivent être gérées par une ou deux personnes qui connaissent très bien les questions sous étude. Les vérificateurs chercheront à glaner des renseignements supplémentaires lors de conversations diverses avec les employés. La vérification d'une entité conduit souvent le vérificateur à d'autres sociétés ou d'autres particuliers – une extension valide de l'étendue de la vérification – mais les vérificateurs n'ont pas le droit d'aller à la pêche pour obtenir des renseignements; les personnes qui gèrent la vérification doivent bien connaître les dossiers et aussi surveiller dans quelle direction l'ARC se dirige.

Le contribuable doit traiter le vérificateur avec courtoisie et respect; être impoli envers le vérificateur ou ne pas le prendre au sérieux pourrait aboutir à des réévaluations arbitraires. Le défaut d'accorder suffisamment de temps au vérificateur au début du processus peut accroître la frustration et occasionner des demandes répétitives de renseignements. Même si la position du vérificateur se révèle erronée au bout du compte, une fois qu'un avis de nouvelle cotisation est délivré, l'ARC pourrait ne pas être disposée à l'annuler, et cela jusqu'à la veille d'un procès. Un traitement courtois du vérificateur peut faire une grande différence au niveau du contenu et du déroulement de la vérification.

Dans une vérification, l'ARC a le droit d'exiger la production de documents, de livres et de registres et d'avoir accès aux locaux de l'entreprise de façon raisonnable, mais elle doit obtenir un mandat pour entrer dans une résidence privée. L'ARC fait souvent des demandes informelles de renseignements, et il est conseillé au contribuable de répondre avant qu'une demande officielle lui soit adressée. L'ARC a un droit distinct très étendu de demander que lui soient remis des documents et des renseignements à diverses fins liées à l'administration et à l'exécution de la Loi; elle doit obtenir une ordonnance de la cour pour obtenir des renseignements qui ne sont pas liés à des contribuables connus déterminés. L'ARC peut également avoir accès à des renseignements à l'étranger qui peuvent être pertinents pour l'administration ou l'exécution de la Loi, même si la demande est large ou si les renseignements sont disponibles ailleurs. (Voir *1144020 Ontario Limited*, 2005 DTC 5315 (CF).)

Le sens de « document » ou « registre » est très large et comprend les livres et pièces comptables, factures, lettres, notes, listes de clients, titres et l'argent. Si les renseignements demandés sont confidentiels ou si le contribuable s'inquiète que des secrets commerciaux soient révélés, ce dernier peut réussir à obtenir une

promesse de confidentialité de la part de l'ARC. Cependant, l'obligation de divulgation ne disparaît pas, à moins que ne soit en cause le privilège des communications entre client et avocat (le privilège ou secret professionnel). Le contribuable doit examiner les documents; ceux pour lesquels il demande le secret professionnel doivent être isolés, scellés et clairement identifiés. L'ARC peut contester cette revendication en cour.

Le secret professionnel ne s'étend pas aux communications entre les comptables et leurs clients; le secret professionnel de l'avocat est nécessaire à la bonne administration de la justice, facteur qui ne s'applique pas aux relations des comptables avec leurs clients. Cependant, si le comptable agit comme mandataire du client dans ses relations avec des avocats, les communications avec le comptable pourraient être protégées par le secret professionnel. Si le secret professionnel est en cause, les avocats pourraient choisir de retenir directement les services des comptables; l'intention évidente d'étendre le secret professionnel aux communications pourrait suffire pour établir le privilège.

Remettre aux comptables des informations jouissant du secret professionnel pourrait constituer une renonciation au privilège. Dans *Philip Services Corp. v. Ontario Securities Commission* (2005 CanLII 30328 (Ont. SCJ)), on a affirmé que des informations jouissant du secret professionnel avaient été remises aux comptables aux seules fins de la conduite de la vérification, sans aucune intention de la part du client de renoncer au privilège. La cour a laissé entendre que la renonciation doit être confirmée par un avis d'intention écrit de ce faire : la remise de documents aux comptables n'était pas une preuve suffisante de telle intention. D'autres décisions ont été moins concluantes sur la question, et les contribuables devraient faire preuve de prudence pour éviter tout risque que l'on puisse présumer qu'il a été renoncé au secret professionnel.

Ce ne sont pas tous les documents préparés par les avocats du client qui jouissent du secret professionnel, lequel comprend les communications confidentielles. Les avis et mémoires juridiques (y compris les versions projet) sont habituellement couverts, mais les ententes, résolutions et autres documents relatifs à la société ne le sont pas, pas plus que les notes confidentielles incluses dans des documents qui ne jouissent pas du secret professionnel.

Louise Summerhill et Jack Bernstein
Aird & Berlis LLP, Toronto

LIGNES DIRECTRICES DE L'IRS EN MATIÈRE D'ÉVALUATION

Après avoir publié des lignes directrices en matière d'évaluation d'entreprise, l'IRS a publié à l'intention de son personnel trois jeux supplémentaires de lignes

directrices en matière d'évaluation des biens incorporels, des biens meubles corporels et des biens réels (immeubles). Les évaluateurs de l'IRS doivent être en mesure de justifier toute dérogation aux lignes directrices, qui englobent les normes d'éthique et de conduite du gouvernement américain s'appliquant à tous les employés de l'IRS.

Les biens incorporels touchés comprennent les logiciels; les brevets, les inventions, les formules, les procédés, les dessins, les modèles, les secrets industriels et le savoir-faire; les droits d'auteur; les marques de commerce, les noms commerciaux et les marques nominales; les franchises, les licences et les contrats; les méthodes, les programmes, les systèmes, les procédures, les campagnes, les sondages, les études, les prévisions, les estimations, les listes de clients et les données techniques; ainsi que les autres éléments qui dérivent leur valeur non pas de leurs attributs matériels mais de leur contenu intellectuel ou d'un autre bien incorporel. Les évaluations d'actifs détenus par des contribuables contrôlés ou transférés entre de tels contribuables peuvent soulever des questions importantes qui ne sont pas traitées dans les lignes directrices. Les lignes directrices portent sur l'élaboration, la planification, l'identification, la documentation (y compris des exigences en matière de feuilles de travail) et l'analyse. Les règles régissent l'examen de l'évaluation d'un bien incorporel effectuée par un contribuable et tout rapport découlant de cet examen.

L'évaluateur de l'IRS doit tenter de résoudre un cas après avoir pris en considération tous les faits pertinents et de régler les problèmes le plus tôt possible au cours de l'examen. « Un travail crédible et déterminant de la part de l'évaluateur de l'IRS facilitera le règlement des problèmes sans recourir à une procédure. [...] L'évaluateur travaillera de concert avec le client interne et le contribuable afin de tenter de résoudre toutes les questions en suspens. » Un évaluateur doit être « indépendant et objectif lorsqu'il fait appel à son jugement pour dégager des conclusions et [...] rendre des décisions sur tous les aspects en fonction de leur bien-fondé, sans qu'interfèrent des questions de parti pris, de représentation ou de conflit d'intérêts ». Dans son rapport présentant ses constatations, l'évaluateur de l'IRS doit étayer de façon « convaincante et déterminante » les conclusions dégagées et doit, au minimum, présenter les renseignements relatifs aux éléments d'identification, de documentation et d'analyse exigés pour appuyer ses hypothèses, ses analyses et ses conclusions. Des règles similaires s'appliquent dans les autres lignes directrices.

Richard M. Wise

Wise Blackman s.e.n.c.r.l., Montréal

NATURE DES DOMMAGES-INTÉRÊTS

Dans l'affaire *Valley Equipment* (2006 CCI 510), la CCI a confirmé que des dommages-intérêts octroyés pour rupture de contrat (résiliation d'un contrat de concession) constituent un produit de la disposition d'un bien si le contrat est une immobilisation pour l'entreprise. La décision illustre que le traitement fiscal peut s'appuyer sur la façon dont le tribunal qui a octroyé les dommages-intérêts en a décrit la nature.

Valley Equipment Limited (VEL) a exploité une concession John Deere entre 1964 et 1995, moment où les relations se sont envenimées et où John Deere a résilié le contrat de concession. Lors du procès pour rupture de contrat, le tribunal a conclu que John Deere avait annulé de façon injustifiée le contrat de concession et avait accordé à VEL des dommages-intérêts. VEL n'avait pas inclus ces derniers dans son revenu, croyant qu'elle n'avait pas disposé d'un bien mais qu'elle avait obtenu une indemnité pour la conduite préjudiciable de John Deere. La CCI a confirmé la cotisation du ministère, selon laquelle les dommages-intérêts étaient imposables au titre de produit de disposition d'un bien en immobilisation (le contrat de concession) et donnaient lieu à un gain en capital imposable. La CCI s'est penchée sur la question de savoir si les dommages-intérêts avaient été octroyés à titre d'indemnité pour conduite délictuelle et calculés sur la base des occasions de vente perdues de l'entreprise ou s'ils avaient été accordés à titre d'indemnité pour annulation illégale du contrat de concession (un droit selon la définition d'une immobilisation) et constituaient le produit de disposition d'un bien.

Selon le paragraphe 248(1) de la Loi, le terme « biens » s'entend des biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, et comprend les droits de quelque nature qu'ils soient. Par ailleurs, la définition de « produit de disposition », qui figure à l'article 54, comprend le prix de vente du bien qui a été vendu et toute indemnité pour biens pris illégalement. VEL a avancé que le droit conféré par le contrat de concession n'était pas un bien du fait qu'il ne pouvait être vendu ou transféré sans le consentement de John Deere. Par contre, VEL avait manifestement quelque chose ayant une valeur à vendre aux termes de l'entente, car le jour suivant la résiliation du contrat de concession, elle a négocié la vente à un tiers de sa division John Deere pour 500 000 \$ ainsi que les pièces et le matériel de service au coût. Ainsi, VEL avait un bien (le droit de faire affaire comme concessionnaire) qui a été pris illégalement lorsque John Deere a annulé le contrat. La CCI a déclaré que le mot « pris » figurant dans la définition de produit de disposition ne signifie pas qu'une « personne doive retirer une chose et la remettre à une autre personne ».

La logique sous-jacente à l'octroi des dommages-intérêts a été essentielle à la caractérisation de ceux-ci à

des fins fiscales. La CCI a indiqué que le jugement de l'autre tribunal compte « près de cent pages [...] et fait le rappel d'une série d'événements où les fourberies de la part de John Deere et de ses représentants abondent. Les constatations de faits du juge pointent vers un ensemble fort criant et honteux de ruses et de tromperies visant à compromettre les ententes contractuelles [avec VEL] [...] [et] il a constaté de nombreux actes de mauvaise foi faits par John Deere ». Toutefois, le jugement n'a pas établi explicitement le lien entre cette conduite et l'octroi des dommages-intérêts; la CCI a conclu que ceux-ci avaient été octroyés pour rupture du contrat et non à titre d'indemnité pour conduite délictuelle. Dans le passage concluant que VEL avait droit à des dommages-intérêts, le jugement était concis et définitif en ce qui a trait à la nature des dommages-intérêts octroyés, à savoir qu'ils étaient accordés pour annulation illégale du contrat, mais ne faisait aucunement mention d'un délit. En obiter, la CCI a ajouté que même des dommages-intérêts octroyés pour conduite délictuelle ne représentent pas nécessairement un gain fortuit libre d'impôt.

Le contribuable aurait bénéficié d'un résultat fiscal plus heureux si le libellé du jugement accordant les dommages-intérêts avait été plus explicite quant à l'incidence de la conduite de mauvaise foi sur les dommages-intérêts octroyés et leur montant. Il serait sage, pour un contribuable, d'obtenir des conseils fiscaux avant de recevoir des dommages-intérêts ou de négocier un règlement afin que ceux-ci soit caractérisés de façon appropriée aux fins de l'impôt. Dans l'affaire *Valley Equipment*, le jugement de première instance, verbeux et ambigu, n'appuyait pas la position selon laquelle une partie des dommages-intérêts accordés constituaient une indemnité pour conduite de mauvaise foi; s'il l'avait appuyée, le traitement en franchise d'impôt de ces dommages-intérêts aurait mieux convenu.

Kristina Soutar et Laura Monteith
Thorsteinssons LLP, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Russie

Des lignes directrices émises par la *Supreme Commercial Court* font la distinction entre la planification fiscale jugée acceptable, l'évasion et l'évitement. Le critère du « contribuable de mauvaise foi » est remplacé par un concept dit « d'avantage fiscal non justifié ». Le fardeau de la preuve revient à l'administration fiscale. Un avantage fiscal est non justifié si les opérations sous-jacentes sont économiquement ou commercialement déraisonnables ou lorsque la forme d'une opération ne coïncide pas avec sa substance. Les critères mis de l'avant par les lignes directrices qui peuvent indiquer que nous sommes en présence d'évasion comprennent entre autre l'absence de main d'œuvre qualifié; d'autres indicateurs comprennent les opérations isolées inhabituelles, l'utilisation généralisée d'intermédiaires, des infractions commises par le passé par le contribuable ou qui sont présentement commises par ses agents contractuels, et l'exécution d'opérations à l'extérieur des objets de l'entité. Le tribunal a confirmé que les opérations fictives sont nulles et sans effet et qu'elles peuvent faire l'objet d'une nouvelle caractérisation, et qu'un impôt (incluant des intérêts et des pénalités) peuvent être levés sans l'approbation d'un tribunal.

Vivien Morgan

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.