

## ATTRIBUTION DE BÉNÉFICES AUX ES

Le 21 décembre 2006, l'OCDE a publié une nouvelle version des parties I à III (Considérations générales, Banques et Transactions mondialisées) de son Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables (ES) fondée sur le principe de pleine concurrence décrit dans ses Principes applicables en matière de prix de transfert de 1995. Une nouvelle version d'un projet sur la partie IV (Assurances), daté de juin 2005, est en préparation pour consultation future. Les commentaires sur les parties I à III ne sont plus acceptés, de sorte que leur version devrait être considérée comme finale. Voici certains des principaux points tirés de la partie I qui concernent les institutions autres que financières.

■ **Entité fonctionnelle distincte et analyse en deux étapes.** Comme dans le projet d'août 2004, l'approche fondée sur l'entité fonctionnelle distincte présumée représente l'interprétation privilégiée de l'article 7(1) de la convention modèle. « [L]'approche autorisée de l'OCDE est que les bénéfices à imputer à un ES sont ceux que cet établissement aurait perçus, dans des conditions de pleine concurrence, s'il avait été une entreprise distincte et juridiquement indépendante exerçant des fonctions identiques ou analogues, dans des conditions identiques ou analogues, déterminées en appliquant le principe de pleine concurrence visé à l'article 7(2). » L'attribution de bénéfices à un ES repose sur une analyse en deux étapes : 1) déterminer les activités et responsabilités de l'ES par une analyse fonctionnelle et factuelle, incluant l'attribution des actifs, des risques et du capital libre ainsi que l'identification de ses opérations pertinentes avec le siège social, et 2) déterminer ses bénéfices sur la base d'une analyse de comparabilité et de l'application des méthodes de fixation des prix de transfert à ces attributions.

■ **Attribution des risques et des actifs par fonctions humaines importantes.** Les risques,

fonctions et indicateurs de capital sont utilisés pour l'attribution de bénéfices à un ES. Dans le projet de 2004, l'attribution des risques et des actifs entre un ES et le siège social reposait sur les fonctions entrepreneuriales essentielles de prise de risque (FEEDPR); pour les entreprises de services autres que financiers, le rapport révisé fait mention des fonctions humaines importantes. Le rapport met l'accent sur l'écart analytique potentiel entre les fonctions humaines importantes liées à la prise en charge et à la gestion des risques par opposition à l'acquisition et à la gestion d'actifs. (La notion de FEEDPR demeure pour les parties II et III à cause des relations spéciales entre les risques et les actifs financiers dans le secteur des services financiers.) La communauté des affaires avait critiqué l'utilisation de la notion de FEEDPR dans la version de 2004 du rapport, mais à l'exception du traitement des actifs corporels, la teneur du nouveau rapport ne semble guère différente. La nomenclature a changé, mais non le fait de se fier exclusivement aux fonctions humaines importantes pour attribuer les risques et les actifs incorporels. Le rapport indique clairement que, dans le contexte d'une entité légale unique (ES et siège social), les risques ne peuvent être isolés des personnes qui les assument et les gèrent : les risques d'exploitation suivent les fonctions humaines correspondantes.

■ **Actif corporel.** L'actif corporel devrait être attribué à l'endroit où il est utilisé et non à l'endroit où sont exercées les fonctions humaines importantes liées à son acquisition et à sa gestion. La propriété d'un entrepôt de distribution tenu dans le pays du siège social ne sera pas attribuée à l'ES même si les employés qui s'y trouvent jouent un rôle important dans la gestion du processus de distribution. De même, un entrepôt situé dans le pays de l'ES est attribué à l'ES, même si le contrôle des stocks est centralisé au siège social. Cette approche est probablement préférable à celle qui est fondée sur une fonction humaine pure; mais l'« utilisation » est une notion intrinsèquement imprécise, et on donne peu d'indications pour identifier l'utilisation d'un actif par l'analyse fonctionnelle. L'adoption d'un critère fondé sur l'utilisation ne ralliera peut-être pas tous les pays membres de l'OCDE.

■ **Biens incorporels.** La discussion sur l'attribution de bien incorporel est nettement plus exhaustive que dans le rapport de 2004, et elle confirme essentiellement que tous les biens incorporels sont attribués sur la base des fonctions humaines importantes liées à leur développement, leur acquisition et leur gestion pour les deux catégories de biens incorporels (commerce et marketing). Quant à l'attribution du revenu aux autres actifs, les fonctions humaines pertinentes exigent un processus décisionnel actif, incluant l'acceptation et la gestion de risques individuels et de portefeuilles de risques associés au développement et au maintien des biens incorporels.

### Dans ce numéro

Attribution de bénéfices aux ES	1
Régime d'imposition des dividendes du Québec	2
Limites de la renonciation	2
Comparaisons fiscales provinciales	3
Obligation inconditionnelle et indéterminée	4
Taxe inconstitutionnelle recouvrable	5
Bénéficiaire effectif	6
Pilote non-résident du Canada	7
Directives administratives de l'ARC sur les dividendes déterminés	8
TPS : Importateur de fait	9
La fin d'exercice réputée: Un piège	10
Actualités fiscales étrangères	11

■ **ES-agent dépendant.** La version de 2004 avait soulevé des inquiétudes de la part de la communauté des affaires qui craignait que les règles sur les agents dépendants soient élargies pour donner un plus grand pouvoir d'imposition des entreprises non-résidentes aux pays qui accueillent des entités chargées des ventes, de la distribution et de la recherche où les risques sont limités. Le nouveau rapport précise que l'OCDE n'a pas l'intention d'élargir ou de modifier la définition d'ES-agent dépendant selon l'article 5 de la convention modèle.

*Paul L. Barnicke*

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## RÉGIME D'IMPOSITION DES DIVIDENDES DU QUÉBEC

Le ministère des Finances du Québec a précisé que la législation québécoise proposée (non adoptée) relative au nouveau régime d'imposition des dividendes tiendra compte des définitions de la législation fédérale sur les dividendes déterminés et les dividendes autres que déterminés, et d'autres aspects de la législation. Les montants fédéraux et les désignations fédérales seront utilisés aux fins de l'impôt du Québec. Le ministère des Finances du Québec a émis des commentaires sur ces mesures d'harmonisation lors de la table ronde du congrès 2006 de l'APFF qui a eu lieu du 4 au 6 octobre 2006 (question 5). Voici un résumé de ces commentaires.

■ Le nouveau régime d'imposition des dividendes du Québec intégrera les soldes fédéraux et les déterminations fédérales. Par exemple, un choix fait par une SPCC de ne pas être considérée comme une SPCC aux fins fédérales est réputé avoir été fait aux fins fiscales du Québec également.

■ Contrairement au régime fédéral, le nouveau régime du Québec n'inclura pas les pénalités de 20 % et 30 % sur les désignations excessives de dividendes déterminés.

■ Les dividendes reçus de sociétés publiques constituent une partie importante du revenu des fonds communs de placement. Généralement, ces dividendes sont des dividendes déterminés et ils sont attribués aux détenteurs d'unités du fonds. On a demandé au ministère des Finances du Québec s'il envisageait, par souci de simplicité, d'appliquer des règles spéciales aux fonds communs de placement pour que ceux-ci n'aient pas à retracer les dividendes reçus avant et après le 24 mars 2006 et puissent émettre des feuillets fédéraux et du Québec montrant des montants différents pour les détenteurs d'unités. Par exemple, l'utilisation d'un « taux moyen » pourrait réduire le fardeau de conformité. Le ministère des Finances du Québec a indiqué qu'il ne voyait pas pourquoi le Québec ne pouvait pas imposer un dividende à un taux différent simplement parce qu'il a été reçu par un fonds commun de placement : le nouveau régime d'imposition du Québec ne comprendra pas de règles spéciales pour les fonds communs de placement.

■ Le ministère des Finances du Québec n'envisage pas d'apporter de changements au traitement du revenu de placement aux fins du Québec soit par l'instauration d'un mécanisme permettant à une société de récupérer une partie de l'impôt sur les sociétés payé sur ce revenu, soit par la diminution du taux d'impôt sur les dividendes lors de la distribution aux particuliers du revenu de placement après impôt.

■ On a demandé au ministère des Finances du Québec s'il envisageait de retenir la date d'application fédérale du 1<sup>er</sup> janvier 2006 pour le nouveau régime d'imposition des dividendes au lieu de la date du 24 mars 2006 (pour les dividendes payés après le 23 mars 2006). Le ministère des Finances a précisé que la date d'application pour le régime du Québec demeurera le 24 mars 2006, parce que le nouveau régime d'imposition des dividendes au Québec donne généralement lieu à une augmentation de l'impôt du Québec et de ce fait, qu'il n'est pas approprié d'appliquer le nouveau régime rétroactivement au 1<sup>er</sup> janvier 2006.

*Paul Hickey*

KPMG LLP, Toronto

## LIMITES DE LA RENONCIATION

Au cours des dernières années, la Couronne a cherché à étendre la portée des fondements d'un avis de nouvelle cotisation, à la lumière de la lecture élargie que la CAF a faite du paragraphe 152(9) dans l'arrêt *Loewen* (2004 DTC 6321). La récente décision de la cour dans *Honeywell Limited* (2007 CAF 22) impose une limite à ce que la Couronne peut utiliser comme fondement d'un avis de nouvelle cotisation en s'appuyant sur une renonciation produite par le contribuable : les motifs de la nouvelle cotisation sont limités aux éléments précisés dans la renonciation.

Honeywell était une filiale canadienne de Honeywell US, qui détenait un certain nombre de filiales européennes, dont Honeywell BV (une filiale néerlandaise). Honeywell BV prétendait exploiter une entreprise active aux fins de l'article 95. En 1991, Honeywell avait emprunté environ 115 M\$ à diverses institutions financières dans le but d'assurer la capitalisation de sa filiale à 100 %, Honeywell NV, qui agissait comme filiale de financement et prêtait des fonds moyennant intérêt à Honeywell BV. Dans ses déclarations des années en cause (1992 à 1994), le contribuable s'est prévalu de l'exception à la règle du REATB prévue à la clause 95(2)a)(ii)B). Les exigences mêmes de l'article étaient satisfaites mais, avant l'expiration du délai de nouvelle cotisation, le Ministre a conclu que les opérations constituaient un abus des dispositions de la loi et que la RGAÉ s'appliquait. L'ARC a affirmé que la politique non écrite qui sous-tendait la clause et les dispositions connexes relatives au REATB reposait sur l'idée que la société étrangère affiliée qui se prévalait de

la clause doit être une société étrangère affiliée d'une multinationale établie au Canada. L'ARC soutenait qu'il fallait appliquer l'article 245 et qualifier de nouveau l'opération comme un simple prêt de 115 M\$ de Honeywell à Honeywell BV et appliquer les règles normales de la comptabilité d'exercice prévues à l'alinéa 12(1)c) pour les sociétés qui gagnent un revenu d'intérêts.

S'appuyant sur les renonciations accordées par Honeywell, l'ARC n'a pas immédiatement émis un avis de nouvelle cotisation. Ces renonciations visaient les revenus d'intérêts faisant l'objet de la nouvelle cotisation en vertu de l'alinéa 12(1)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en raison de l'application de l'article 245. Plus tard, le Ministre a émis une nouvelle cotisation, et Honeywell a interjeté appel devant la CCI. Dans le cadre de l'échange de documents menant à l'interrogatoire préalable, le Ministre a découvert des renseignements qui donnaient à penser que les opérations faisant l'objet des avis de nouvelle cotisation s'inscrivaient dans une série d'opérations dans le cadre desquelles les 115 M\$ avaient été rapatriés par la société mère américaine de Honeywell et affectés au remboursement de ses dettes, et qu'ils n'avaient pas été utilisés par Honeywell BV dans l'exploitation active de son entreprise; par conséquent, les intérêts gagnés sur le prêt de 115 M\$ ne satisfaisaient pas à l'exception relative au REATB. Le Ministre a tenté de modifier sa réponse pour alléguer que les règles relatives au REATB tout comme la RGAÉ s'appliquaient parce que le contribuable avait utilisé les règles de façon abusive : les fonds n'avaient pas été utilisés dans l'entreprise exploitée activement de Honeywell BV, et les intérêts gagnés par Honeywell NV constituaient un REATB. L'argument procédural a porté sur l'interprétation du sous-alinéa 152(4.01)a)(ii), qui prévoit qu'une nouvelle cotisation ne peut être établie après la période normale de nouvelle cotisation « que dans la mesure où il est raisonnable de considérer qu'elle se rapporte à [...] une question précisée dans une renonciation ». La Couronne faisait valoir que la « question précisée » englobait tout type de revenu attribué à Honeywell par Honeywell NV; le contribuable arguait que les conditions de la renonciation forçaient explicitement le Ministre à limiter son avis de nouvelle cotisation à l'argument initial de la RGAÉ. La Couronne prétendait que la règle devait être interprétée à la lumière du paragraphe 152(9), qui permet essentiellement au Ministre d'invoquer un nouvel argument à l'appui d'un avis de cotisation à n'importe quel moment. Dans la décision de la CCI, le juge Bowman a fait remarquer que l'inclusion d'un revenu d'intérêts en vertu de l'alinéa 12(1)c) en raison d'une nouvelle qualification au titre de la RGAÉ est tout à fait différent de l'inclusion d'un revenu passif d'une société étrangère affiliée dans le revenu de Honeywell par l'application des règles relatives au REATB.

La CAF a confirmé, pour l'essentiel, la décision de la CCI, en soulignant qu'une renonciation est une entente entre le contribuable et le Ministre. Le contribuable

renonce à son droit de se prévaloir de l'expiration d'un délai de prescription; en retour, le Ministre peut établir un avis de nouvelle cotisation en dehors de la période prescrite mais en s'en tenant aux questions précisées dans la renonciation. Sur le plan des politiques, si le Ministre avait gagné sa cause, les contribuables hésiteraient généralement plus à accorder une renonciation si cela devait effectivement donner au Ministre carte blanche pour émettre une nouvelle cotisation pour l'année considérée à n'importe quel moment et pour n'importe quelle raison. La décision devrait également inciter les contribuables à être prudents et à rechercher les conseils d'un professionnel avant d'accorder une renonciation.

*John Jakolev et Graham Turner*

Jet Capital Services Limited, Toronto

## COMPARAISONS FISCALES PROVINCIALES

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 façons de comparer les fardeaux fiscaux, mais le ratio des impôts totaux perçus au produit intérieur brut provincial (PIBP) donne à lui seul une image parfaitement claire de l'effet combiné de l'ensemble des impôts sur l'économie de chaque province et territoire. On ne peut pas nécessairement utiliser ce ratio pour déterminer la situation fiscale d'une famille ou d'une entreprise en particulier.

Le tableau montre qu'en 2004, tous les impôts perçus en Alberta ne représentaient que 24,6 % du PIBP. C'est au Québec, par contre, que le ratio est le plus élevé, à 38,3 %, nettement au-dessus de la moyenne nationale de 33,2 %. Cette mesure du fardeau fiscal ne tient pas compte des redevances levées par les provinces sur l'extraction des ressources naturelles. On ne se surprendra pas que ces redevances soient les plus élevées en Alberta où elles représentaient 4,9 % du PIBP en 2004. Si l'on prend en compte ces redevances dans la comparaison, comme on peut le voir dans la deuxième colonne du tableau, le ratio de l'Alberta passe à 29,5 %, soit nettement au-dessus du ratio de 27,3 % observé à Terre-Neuve et au Labrador, mais encore bien en-deçà de la moyenne nationale. Étant donné l'accroissement de la production de pétrole et de gaz de plus grande valeur au cours des deux dernières années, toutefois, les ratios incluant les redevances pour les deux provinces productrices de pétrole dans l'Est et celles de l'Ouest seront plus élevés en 2005 et 2006.

## Comparaisons des ratios fiscaux par province, 2004

	Total des impôts perçus	Impôt et redevances
	% du PIBP	
Terre-Neuve et Labrador .....	27,2	27,3
Île-du-Prince-Édouard .....	36,6	36,6
Nouvelle-Écosse .....	34,5	34,5
Nouveau-Brunswick .....	33,1	33,4
Québec .....	38,3	38,4
Ontario .....	34,6	34,6
Manitoba .....	33,6	33,8
Saskatchewan .....	31,1	33,9
Alberta .....	24,6	29,5
Colombie-Britannique .....	31,5	33,8
Yukon .....	22,4	22,6
Territoires du Nord-Ouest .....	17,5	17,5
Nunavut .....	20,6	20,6
Moyenne nationale .....	33,2	34,4

En 2004, le fardeau fédéral le plus élevé était observé en Ontario, à 16,2 % du PIBP, et le plus bas, à Terre-Neuve et au Labrador, à 11,1 %. C'est au Québec que les impôts provinciaux étaient les plus élevés – à 17,3 % du PIBP – en raison notamment du transfert de points d'impôt du gouvernement fédéral au gouvernement provincial. L'Alberta a enregistré le fardeau provincial le plus faible, à 7,2 %. Toujours en 2004, les impôts locaux ne représentaient que 1,2 % du PIBP à l'Île-du-Prince-Édouard, mais ils se chiffraient à 3,8 % en Ontario.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## OBLIGATION INCONDITIONNELLE ET INDÉTERMINÉE

Dans *General Motors* (2006 CCI 638), la CCI a conclu, sur la base d'un accord rectifié et de la preuve directe de l'intention des parties, que pour son année d'imposition 1996, GM pouvait déduire des montants crédités à un soi-disant fonds de prévoyance. Dans une cause précédente, la CCI avait refusé une telle déduction pour les sommes accumulées pour l'année 1995.

GM et le syndicat représentant ses travailleurs de l'automobile (CAW) avaient négocié la création et le maintien d'un fonds spécial de prévoyance canadien (le fonds de prévoyance). En vertu d'un protocole d'entente, GM accumulait pour le fonds de prévoyance un montant de 2 \$ par heure supplémentaire effectuée en sus d'un nombre déterminé d'heures normales. Les sommes ainsi accumulées étaient destinées à « soutenir » un programme de services juridiques et des programmes de garderie, et à « financer » un programme de prestations

supplémentaires de chômage, mais uniquement au besoin. L'argent n'avait pas été retiré, même si les sommes versées par GM et débitées au fonds de prévoyance étaient censées avoir été payées « à partir » de celui-ci. Les sommes d'argent destinées aux programmes de services juridiques et de prestations supplémentaires de chômage étaient confiées à des fiduciaires. Ces programmes bénéficiaient aussi de contributions d'autres sources. Quand le fiduciaire avait besoin d'argent ou que le seuil d'une formule donnée était atteint, GM versait les sommes au fiduciaire et débitait le fonds. C'est le syndicat qui administrait le programme de garderie; après une demande de la part du syndicat de verser les sommes accumulées pour le fonds de prévoyance, GM s'assurait que la demande respectait les paramètres convenus, puis elle acquiesçait à la demande et débitait le fonds de prévoyance. Le fonds de prévoyance pouvait également servir à financer des initiatives sur lesquelles les parties s'étaient entendues, mais il n'y en avait aucune au moment pertinent. À l'expiration de la convention collective, les parties pouvaient négocier l'utilisation du solde du fonds de prévoyance.

À la fin de l'année d'imposition 1995 de GM, le fonds de prévoyance affichait un solde de 13,6 M\$. L'ARC avait refusé la déduction de ce montant : la CCI et la CAF étaient d'accord, et la CSC avait refusé d'entendre l'appel. La CCI avait conclu que le protocole d'entente n'imposait aucune obligation à GM et qu'il n'y avait pas de créancier identifiable ayant une créance légalement recouvrable sur GM au titre du fonds de prévoyance. Celui-ci représentait peut-être une obligation selon les PCGR, mais il s'agissait d'une obligation éventuelle parce que les paiements dépendaient de l'acceptation d'une demande du syndicat (pour les programmes de garderie) ou de l'atteinte de seuils déterminés (dans les autres cas). GM avait peut-être une obligation légale d'accumuler des sommes d'argent, mais elle n'avait pas l'obligation de les verser. Le caractère éventuel de l'obligation était renforcé par les termes « *and then only if needed* » (uniquement au besoin) contenus dans le protocole d'entente.

Selon la CAF, l'exigence d'accumuler des sommes d'argent pour le fonds de prévoyance n'avait pas créé une obligation inconditionnelle en 1995. GM n'était obligée de verser de l'argent que si certains événements se produisaient. Comme GM n'avait retiré aucune somme d'argent, elle n'avait contracté aucune obligation inconditionnelle ni créance identifiable. Il n'y avait pas de créancier identifiable, et la CAF n'était pas prête à spéculer sur les droits du fonds de prévoyance et sur les recours en vertu de la convention collective avec GM. Le tribunal a fait remarquer que les parties auraient pu créer une obligation inconditionnelle en acceptant de séparer ou de retirer des sommes d'argent destinées au fonds de prévoyance.

À la lumière de ces commentaires des tribunaux, GM a demandé et obtenu une ordonnance d'un arbitre pour rectifier rétroactivement un paragraphe du protocole d'entente. Le paragraphe rectifié indiquait que l'obligation

de GM de contribuer au fonds de prévoyance devait être calculée conformément à la formule convenue; pour plus de sûreté, une clause prévoyait que l'obligation de contribuer au fonds de prévoyance s'accumulait et devenait inconditionnelle au fur et à mesure que les heures supplémentaires étaient travaillées. Le paragraphe rectifié prévoyait également que les parties s'entendaient pour que les sommes accumulées pour le fonds de prévoyance soient utilisées exclusivement pour le bénéfice des membres du syndicat et pour d'autres objets appropriés de celui-ci, qui seraient déterminés conformément à d'autres dispositions du protocole d'entente.

La question de la déductibilité des sommes accumulées pour le fonds de prévoyance a encore une fois été soumise aux tribunaux, cette fois pour l'année d'imposition 1996 de GM : l'ARC avait refusé une déduction de 7,7 M\$ au titre de ces sommes. Selon la CCI, les faits pour l'année 1996 étaient différents de ceux de l'année 1995 à deux égards : le protocole d'entente avait été rectifié rétroactivement et les parties avaient présenté une preuve de leur intention.

Le tribunal a conclu que le paragraphe du protocole d'entente modifié était ambigu quant au moment où naissait l'obligation de versement. En lui-même, le paragraphe n'indiquait pas clairement si l'obligation de dépenser prenait naissance dès que les heures supplémentaires étaient travaillées ou quand l'objet précis de la dépense était identifié. Le paragraphe rectifié ne créait donc pas nécessairement une obligation inconditionnelle pour GM de verser l'argent avant que celui-ci soit attribué à des fins particulières, mais uniquement une obligation inconditionnelle d'effectuer une écriture comptable. Dans un affidavit, les représentants de GM et du syndicat avaient fourni la preuve que les deux parties avaient toujours eu l'intention que l'obligation pour GM de verser les sommes accumulées au fonds de prévoyance pour les consacrer aux programmes du fonds prenne naissance dès que les heures supplémentaires étaient travaillées, même si le programme particulier du fonds de prévoyance qui allait en bénéficier n'avait peut-être pas encore été déterminé. La CCI a accordé une grande importance à la preuve par affidavit, qui précisait que le paragraphe rectifié et par ailleurs ambigu du protocole d'entente imposait dorénavant une obligation à GM en 1996 de dépenser les 7,7 M\$. Le tribunal a conclu que les autres dispositions du protocole d'entente décrivaient comment et quand l'argent du fonds de prévoyance devait être dépensé; elles ne faisaient pas oublier l'exigence fondamentale selon laquelle les sommes accumulées pour le fonds de prévoyance devaient être dépensées.

La CCI a expressément relevé deux points dans le jugement de la CAF sur l'année d'imposition 1995 de GM. Premièrement, le fait que GM n'avait aucunement l'obligation de séparer ou de verser des sommes d'argent ne signifiait pas qu'aucune obligation inconditionnelle n'avait été engagée. Deuxièmement, le créancier de

l'obligation, du moins en cas de faillite de GM, était le syndicat : il chercherait à ce que GM tienne ses promesses.

La rectification du protocole d'entente était insuffisante en elle-même pour assurer la victoire de GM. N'eût été de la preuve commune de l'intention, le point de vue de la Couronne aurait très bien pu prévaloir. Il semble y avoir une préoccupation non exprimée quant à la déductibilité des montants accumulés pour assurer des avantages futurs aux employés. La Loi prévoit la déduction des cotisations salariales à des régimes enregistrés de prestations aux employés, comme les régimes de retraite, et interdit expressément la déduction des sommes impayées au titre des salaires ou traitements, prestations de retraite et autre forme de rémunération impayée. À la lumière de ce jugement, les sommes accumulées dans un compte du type du fonds de prévoyance pour défrayer les prestations des régimes de santé et de bien-être pourraient être déductibles, mais la déduction serait limitée aux distributions effectuées dans l'exercice courant, compte tenu de l'opinion de l'ARC selon laquelle les régimes d'assurance-maladie sont des régimes d'assurance. Le paragraphe 78(4) n'a pas été invoqué, mais *General Motors* en souligne néanmoins les limites. Les sommes accumulées par GM ne constituaient pas un « traitement, un salaire ou autre rémunération »; elles représentaient des obligations inconditionnelles de dépenser des sommes qui auraient pu constituer ou non une « autre rémunération ». Un changement législatif est peut-être imminent.

*Marcel Thérault*

Cassels Brock & Blackwell LLP, Toronto

## TAXE INCONSTITUTIONNELLE RECOUVRABLE

La capacité des provinces de lever des taxes est soumise à certaines contraintes importantes en vertu de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Un récent jugement de la CSC (*Kingstreet Investments Ltd. c. Province du Nouveau-Brunswick (ministère des Finances)*, 2007 CSC 1) illustre la profonde influence des principes constitutionnels sur la capacité des contribuables de récupérer des taxes provinciales invalides.

La taxe en cause était une redevance d'exploitation du Nouveau-Brunswick payée par un vendeur titulaire d'une licence sur un pourcentage du prix de détail des boissons alcoolisées vendues. Manifestement, la redevance d'exploitation était levée pour défrayer le coût du programme provincial d'octroi des licences pour la vente de boissons alcoolisées. Or, les recettes annuelles excédaient largement le coût annuel du programme. Le contribuable, qui avait payé plus de 1 M\$ en redevances, avait demandé restitution de la part du Nouveau-Brunswick sur la base de l'enrichissement sans cause, au motif que la redevance en question était une taxe

indirecte et qu'elle était donc *ultra vires* en vertu du paragraphe 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*.

Le juge de première instance avait conclu que la redevance d'exploitation était une taxe et qu'elle était indirecte parce qu'elle était transférée au consommateur ultime du contribuable. La redevance était donc *ultra vires*, mais la restitution avait été refusée à cause de la défense fondée sur le transfert de la perte et à cause du chaos fiscal qui s'ensuivrait si l'administration publique devait rembourser les taxes *ultra vires*. La Cour d'appel du Nouveau-Brunswick n'était pas prête à accorder une immunité à la province à l'égard du remboursement de la redevance, mais le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte empêchait la restitution complète : seules les redevances d'exploitation payées après le début des procédures pouvaient être recouvrées parce que les paiements avaient été faits « sous toutes réserves et sous la contrainte ».

La CSC devait donc déterminer si les sommes payées à une administration fiscale provinciale en vertu de mesures législatives *ultra vires* étaient recouvrables. La CSC a mis l'accent sur les principes constitutionnels, insistant sur le fait que la notion du « pas de taxation sans représentation » était au cœur même de notre conception de la démocratie et de la primauté du droit. La cour a conclu qu'un contribuable qui a payé une taxe *ultra vires* a un droit de restitution parce que le fait pour un gouvernement de percevoir et de conserver des taxes *ultra vires* brime la primauté du droit : refuser la restitution reviendrait à fermer les yeux sur une atteinte à ce principe constitutionnel fondamental. En corollaire, la CSC a rejeté la règle qui permettrait à la province d'être à l'abri des demandes de remboursement d'une taxe *ultra vires* pour des raisons d'ordre politique : la règle d'immunité brime également la primauté du droit. (Le prononcé par le gouvernement d'une déclaration d'invalidité dont l'effet est suspendu et l'adoption de taxes rétroactives mais valides peuvent prévenir un chaos fiscal.)

La défense de transfert de la perte est justifiée parce qu'un contribuable qui transfère la taxe à d'autres ne souffre d'aucune privation et tire un profit fortuit du recouvrement. Mais dans le cas des demandes de recouvrement de taxes inconstitutionnelles, la CSC a rejeté cette défense pour plusieurs raisons : 1) elle est incompatible avec le principe fondamental du droit de la restitution qui prévoit la restitution de ce qui a été pris sans justification, mais ne repose pas sur l'indemnisation d'une perte; 2) elle n'est pas judicieuse sur le plan économique; et (3) le contexte commercial pose des difficultés inhérentes lorsqu'il s'agit de prouver que la perte n'a pas été transférée. Le tribunal n'a donc pas eu à traiter de l'exception à cette défense pour les paiements faits sous toutes réserves et sous la contrainte, et elle a conclu que cette exception devrait être écartée pour les paiements faits à une administration publique en vertu d'une loi inconstitutionnelle ou par suite de l'application erronée d'une loi par ailleurs valide.

La cour a également conclu que les principes ordinaires de l'enrichissement sans cause ne devraient pas s'appliquer aux demandes de recouvrement de sommes payées en vertu d'une loi inconstitutionnelle : la restitution de taxes *ultra vires* entre plutôt dans une catégorie distincte. Le cadre analytique de l'enrichissement sans cause a été élaboré pour des objets divers, et son application ne convient pas à la levée de taxes inconstitutionnelles pour lesquelles le contribuable a des « recours relevant d'un droit constitutionnel ». Cependant, l'action en restitution du contribuable était soumise à un délai de prescription provincial de six ans : seules les redevances d'exploitation payées au cours des six années précédant le dépôt de son avis de requête étaient recouvrables.

L'arrêt *Kingstreet* a des larges répercussions pour tous les contribuables qui veulent recouvrer des taxes payées en vertu de lois inconstitutionnelles, pour lesquelles le jugement de la CSC établit, en termes assez généraux, un droit constitutionnel à la restitution; cet arrêt intéressera également les gouvernements qui appliquent incorrectement des lois valides par ailleurs et perçoivent des redevances. Il montre l'influence prépondérante des principes constitutionnels fondamentaux dans le contexte fiscal et nous rappelle la fonction dite « *checks and balances* » des tribunaux. « Le principal souci de la Cour doit être de veiller à la constitutionnalité de la législation fiscale. » Cet arrêt soulève d'autres questions importantes. Existe-il des limites au recouvrement de taxes *ultra vires* autres que les délais de prescription? Dans quelle mesure les principes constitutionnels appliqués dans *Kingstreet* joueront-ils dans le cas d'une taxe *intra vires* mais qui souffre d'un vice moindre sur le plan constitutionnel (parce qu'elle est inopérante ou inapplicable, p. ex.) ou qui est valide mais simplement appliquée incorrectement? En définitive, la solution d'adopter rétroactivement des taxes valides peut effectivement annuler les demandes de restitution.

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

## BÉNÉFICIAIRE EFFECTIF

La **convention modèle de l'OCDE** ainsi que la plupart des traités internationaux prévoient une réduction de la retenue d'impôt sur les dividendes, les intérêts et les redevances si le bénéficiaire en est le « bénéficiaire effectif ». Le bénéficiaire effectif a en général la jouissance du revenu et le pouvoir d'en disposer; la propriété du bien sous-jacent n'est pas déterminante. Les commentaires de l'OCDE, qui sont souvent appliqués par les administrations fiscales, sont pertinents pour la détermination du sens à donner à différents termes en fiscalité internationale. Dans le commentaire de 1977, on ignorait un intermédiaire qui était un agent ou mandataire ou un prête-nom ou un fiduciaire ayant des

pouvoirs limités. Dans son rapport de 1986 sur les sociétés relais, « *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies* » (non disponible en français), l'OCDE recommandait que des modifications soient apportées aux traités pour empêcher que le bénéfice d'un traité soit cédé en vertu du principe du « *pacta sunt servanda* ». Dans son commentaire de 2003, l'OCDE élargissait la définition du « bénéficiaire effectif » au-delà de son sens technique étroit afin de refléter l'objet et le but du traité, notamment la volonté d'éviter la double imposition et de prévenir la fraude fiscale :

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

Depuis le rapport de 1986 de l'OCDE et l'arrêt *Indofood* ([2002] EWCA Civ. 158) au R.-U., les administrations fiscales ont adopté une approche factuelle plutôt que légale. Même si un intermédiaire n'est pas un prête-nom, un agent ou un mandataire ou un fiduciaire et qu'il est donc le détenteur du droit de propriété, le tiers à qui l'intermédiaire a remis les fonds peut être considéré comme le bénéficiaire effectif.

S'il n'existe pas de définition de « bénéficiaire effectif » ni dans le traité ni dans les lois fiscales du pays, l'article 31 de la **Convention de Vienne sur le droit des traités** prévoit qu'il faut donner aux termes du traité leur sens ordinaire dans leur contexte à la lumière de l'objet et du but du traité. L'article 32 permet de recourir à des moyens complémentaires d'interprétation, notamment les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu, en vue soit de confirmer le sens résultant de l'application de l'article 31, soit de le préciser lorsqu'il est ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable. Il est implicite que les éléments complémentaires doivent exister lorsque le traité a été ratifié. Dans *MIL (Investments)* (2006 DTC 3307), la CCI n'a pas cité les commentaires de l'OCDE postérieurs à la ratification du traité entre le Canada et le Luxembourg.

Certaines dispositions de la **légalisation de l'Union européenne** peuvent être pertinentes pour la détermination du sens de « propriétaire effectif » en fiscalité internationale. L'article 4 de la Directive européenne sur les intérêts et les redevances prévoit qu'une société d'un État membre n'est considérée comme

le bénéficiaire effectif des intérêts ou des redevances que si elle les perçoit pour son propre compte et non comme représentant, p. ex. comme agent, administrateur fiduciaire ou signataire autorisé d'une autre personne. Un établissement stable (ES) n'est considéré comme bénéficiaire effectif des intérêts que s'il est effectivement rattaché au bien ou au droit sous-jacent et que les paiements sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés dans l'État membre où l'ES est situé. La Directive de l'UE sur l'épargne (2003/48/EC) a pour but de permettre que les paiements d'intérêts transfrontaliers soient effectivement imposés dans l'État membre où le bénéficiaire effectif a sa résidence grâce à un échange efficient d'informations, et il est probable que de nombreux pays européens s'appuieront sur la Directive pour l'interprétation du terme bénéficiaire effectif dans les traités avec des pays non membres de l'UE. La Cour de justice européenne peut également mettre l'accent sur la question de savoir si l'entité intermédiaire a effectivement été constituée dans le pays hôte et y a exercé des activités économiques véritables. (*Cadbury Schweppes*, cause C-196/04(CJE), 12 septembre 2006.)

*Jack Bernstein*

Aird and Berlis LLP, Toronto

## PILOTE NON-RÉSIDENT DU CANADA

Dans *Laurin* (2006 CCI 634), la CCI a récemment conclu que le contribuable, un pilote d'Air Canada, n'était pas un résident du Canada.

M. L avait construit une maison à St-Lazare, au Québec, où il vivait avec sa compagne, Mme D, qui était devenue co-propriétaire. En 1993, M. L et Mme D avaient rompu, et M. L avait vendu sa part de 50 % dans la maison et l'ameublement à Mme D. M. L avait annulé son assurance-maladie et son assurance-automobile, échangé son permis de conduire canadien pour un permis américain, vendu son automobile, fermé tous ses comptes bancaires canadiens à l'exception de ceux dont il avait besoin pour recevoir sa paie d'Air Canada, et il avait déménagé au Belize. En 1996, M. L avait déménagé aux îles Turks et Caicos.

De 1993 à 1995, l'ARC avait imposé M. L comme un non-résident. En 1996, M. L s'était concentré sur les vols internationaux, en particulier en Asie du Sud-Est, pour lesquels il avait été affecté à Vancouver et à Winnipeg. Pour les années en cause (1996 à 2000), l'ARC avait imposé M. L comme un résident canadien. Au cours de ces années, M. L avait passé du temps au Canada, en particulier à Montréal et dans les environs, où se trouvaient sa famille et ses amis. M. L amenait tous ses produits de première nécessité quand il visitait la famille et les amis, mais il ne s'était jamais établi chez-eux. Dans aucune de ces années, M. L n'avait passé plus de 183 jours au Canada pas plus qu'il n'avait habité la maison de St-Lazare.

Comme, pendant ces années, M. L était un résident des îles Turks et Caicos (avec lesquelles le Canada n'a conclu

aucun traité fiscal), les règles des traités canadiens sur la double résidence ne s'appliquaient pas : M. L. pouvait donc être à la fois un résident du Canada aux fins de l'impôt canadien et un résident d'un pays qui n'a pas de traité avec le Canada.

Un particulier peut être un résident canadien s'il satisfait à l'une des règles déterminatives du paragraphe 250(1) – p. ex., en séjournant au Canada pendant une période de 183 jours ou plus (le critère des 183 jours) ou en résidant habituellement au Canada (paragraphe 250(3)). L'ARC avait imposé M. L. comme un résident du Canada sur la base de plusieurs hypothèses qui contredisaient les preuves et la position du contribuable. La CCI a retenu cinq des hypothèses de l'ARC qu'elle a jugé fondamentales : 1) M. L. et Mme D. avaient été conjoints de fait pendant les années en cause; 2) ils avaient construit une maison ensemble; 3) la maison avait été à la disposition de M. L. pendant ces années; 4) M. L. avait passé plus de 183 jours au Canada dans trois des quatre années; et 5) M. L. n'avait jamais rompu ses liens de résidence avec le Canada. La CCI a conclu, et l'ARC a reconnu, que M. L. n'avait pas séjourné pendant une période d'au moins 183 jours au Canada au cours des années en question. La Couronne n'avait pas allégué que M. L. résidait habituellement au Canada, mais la CCI a néanmoins examiné la question, citant principalement l'arrêt *Hauser* ([2005] 4 CTC 2260 (CCI)). Contrairement au contribuable dans *Hauser*, où il avait été établi que le contribuable était un résident canadien après son déménagement aux Bahamas, M. L. n'avait pas à sa disposition la maison qu'il avait partagée antérieurement avec Mme D.; il n'avait pas d'adresse postale au Canada; il n'avait établi aucune permanence dans n'importe laquelle des maisons où il résidait pendant ses visites; il ne possédait pas de placements au Canada pas plus qu'il n'y exerçait d'activités commerciales; et même si ses fils vivaient à Montréal, il les voyait rarement. En fait, il était venu à Montréal deux fois pour des raisons médicales et une autre fois à cause du décès de sa mère.

La CCI a conclu que la jurisprudence établissait que si les hypothèses du Ministre sont « démolies », c'est le Ministre qui a le fardeau de réfuter la preuve *prima facie* présentée par le contribuable et de prouver ses hypothèses. Si le Ministre ne produit aucune preuve, alors le contribuable est en droit d'obtenir gain de cause. Le contribuable avait démolé les hypothèses de l'ARC et celle-ci n'a pas été en mesure de fournir de preuve à l'appui de la conclusion selon laquelle M. L. résidait habituellement au Canada.

L'ARC prétendait aussi que M. L. était un résident du Canada à cause des visites qu'il y faisait, de son emploi auprès d'un transporteur aérien canadien et de la présence de sa famille et de ses amis au Canada. Selon la CCI, un tel argument représentait une hypothèse bien faible pour expliquer que M. L. n'avait pas rompu ses liens de résidence avec le Canada. Le tribunal a conclu que M. L. avait fait bel et bien rompu ses liens de résidence avec le

Canada : conserver des amis au Canada et y avoir des liens d'emploi ne créent pas d'eux-mêmes la résidence.

*Jim Yager*

KPMG LLP, Toronto

## DIRECTIVES ADMINISTRATIVES DE L'ARC SUR LES DIVIDENDES DÉTERMINÉS

Le 20 décembre 2006, l'ARC a rendu publiques des directives administratives précisant l'application du nouveau régime d'imposition des dividendes aux dividendes déterminés. Les directives contiennent des allègements transitoires pour les sociétés qui versent des dividendes déterminés et pour les fiducies et les sociétés de personnes qui les reçoivent. (Le projet de loi C-28, déposé le 2 mai 2006, a été adopté en deuxième lecture au Sénat le 31 janvier 2007.)

L'ARC a réitéré que, pour 2006 seulement, les sociétés peuvent effectuer une désignation de dividende déterminé sur le feuillet T3 ou T5, ou elles peuvent effectuer la désignation par un avis aux actionnaires à même leur site Web, dans leurs rapports financiers (trimestriels ou annuels) ou dans toute autre publication aux actionnaires. Les commentaires de l'ARC sur les déterminations postérieures à 2006 sont résumés dans le tableau.

Résumé des commentaires de l'ARC sur les désignations postérieures à 2006

Payeur	Désignation		
	Où	Quand	Contenu de l'avis
Société publique	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Site Web—pour tous les dividendes versés tant que l'avis n'est pas enlevé;</li> <li>■ rapport trimestriel/ annuel – s'applique à tous les dividendes versés dans le trimestre ou l'année; ou</li> <li>■ autres publications aux actionnaires.</li> </ul>	Lors du versement du dividende, ou avant et selon l'endroit où la désignation est effectuée.	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Le dividende est un dividende déterminé; ou</li> <li>■ tous les dividendes sont des dividendes déterminés, sauf indication contraire.</li> </ul>
	Communiqué de presse annonçant la déclaration du dividende.	Chaque fois qu'un dividende est déclaré.	Le dividende est un dividende déterminé.
Société autre que publique	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Lettre aux actionnaires;</li> <li>■ talon de chèque du dividende; ou</li> <li>■ inscription au procès-verbal si tous les actionnaires sont des administrateurs.</li> </ul>	Chaque fois qu'un dividende est versé.	Le dividende est un dividende déterminé.

Il n'est pas certain, à la lecture du projet de loi C-28, si une désignation peut s'appliquer à une partie d'un dividende versé sur une catégorie particulière d'actions. À titre de concession administrative pour les dividendes versés en 2006, l'ARC permettra aux sociétés de séparer le dividende en deux dividendes distincts (p. ex., 80 % déterminé et 20 % autre que déterminé) et de verser les deux dividendes distincts en un seul chèque. Toutefois, une telle désignation partielle ne sera pas permise pour les dividendes versés après 2006. Une société qui veut verser des dividendes déterminés et autres que déterminés après 2006 sur la même catégorie d'actions doit déclarer et verser deux dividendes distincts.

L'ARC a également indiqué que, peu importe l'année au cours de laquelle le dividende est versé, une désignation de dividende déterminé doit inclure tous les actionnaires de la catégorie particulière d'actions visée. Il n'est pas possible pour la société de désigner comme dividende déterminé la portion d'un dividende versé à certains actionnaires d'une catégorie particulière d'actions et de considérer le reste du dividende versé à d'autres actionnaires de la catégorie comme un dividende autre que déterminé. L'ARC ajoute qu'un avis de versement de dividende déterminé doit être donné à tous les actionnaires, même si l'adresse postale de l'actionnaire est à l'extérieur du Canada ou si la retenue d'impôt en vertu de la Partie XIII est effectuée sur le paiement; une adresse à l'extérieur du Canada ne constitue pas une preuve de non-résidence. L'ARC a confirmé que le versement à des actionnaires non-résidents d'un dividende qui, autrement, serait un dividende déterminé n'a pas d'incidence sur l'admissibilité des dividendes déterminés versés aux actionnaires qui sont des résidents.

L'ARC prévoit un allègement administratif pour la fiducie qui a reçu un dividende en 2006, mais qui n'a pas été informée, avant la date limite d'émission des feuillets T3, que le dividende était un dividende déterminé. L'ARC précise que la fiducie peut formuler des hypothèses raisonnables pour identifier les dividendes déterminés, mais elle doit émettre de nouveau des feuillets T3 et des déclarations T3 dans les plus brefs délais, si les hypothèses s'avèrent erronées (à l'exception des montants qui sont inférieurs à 100 \$). Pour la fiducie de fonds commun de placement ayant une fin d'année au 15 décembre, le dividende reçu pour la période du 16 décembre 2005 au 31 décembre 2005 ne sera pas admissible à titre de dividende déterminé. Une telle fiducie peut utiliser une méthode raisonnable pour estimer le montant du dividende autre que déterminé reçu dans cette période, à savoir  $\frac{1}{24}$  de tous les dividendes reçus par la fiducie dans son année d'imposition 2006. En ce qui a trait aux dividendes versés à une société de personnes, la qualité de dividende déterminé ou de dividende autre que déterminé passe aux associés : si un dividende désigné comme étant déterminé est versé à une société de personnes, le dividende conserve cette qualité s'il est attribué aux associés résidents.

Le Nunavut a annoncé que, à compter de 2006, le taux de son crédit d'impôt pour les dividendes déterminés s'établit à 6,2 % tandis que le taux de son crédit d'impôt pour les dividendes autres que déterminés demeure à 4 %. Par conséquent, le taux d'impôt sur le revenu des particuliers le plus élevé combiné fédéral/Nunavut est de 22,24 %, à compter de 2006, pour les dividendes déterminés et il demeure à 28,96 % pour les dividendes autres que déterminés.

*Louis Provenzano et Sheryl Mapa*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## TPS : IMPORTATEUR DE FAIT

L'ARC a récemment rendu publique une ébauche de l'énoncé politique révisé P-125R, « Droit à des crédits de taxe sur les intrants pour la taxe sur les produits importés » (19 décembre 2006), qui indique et illustre, au moyen de 25 exemples, comment déterminer qui a le droit de demander un crédit de taxe sur intrants (CTI) pour la TPS payée sur les produits importés. L'ARC demande de lui faire parvenir des commentaires sur cette ébauche de politique au plus tard le 31 mars 2007; à cette fin, et pour la valeur éducative de nombreux exemples qui s'y trouvent, il convient de relire l'énoncé en question.

Le document met l'accent sur deux notions : l'importateur de fait et l'importateur effectif. L'importateur de fait est essentiellement la personne qui donne lieu à l'importation de produits et qui, si elle est inscrite, peut avoir le droit de récupérer la TPS sur l'importation. Dans le scénario le plus simple, l'importateur de fait peut être un inscrit non-résident qui importe du matériel pour l'utiliser dans le cadre de la fourniture de services à des clients canadiens; mais s'il y a plus d'une partie, la personne qui importe physiquement les produits n'est pas toujours l'importateur de fait et elle pourrait donc ne pas avoir droit au remboursement de la TPS à l'importation. Pour identifier l'importateur de fait, l'article 178.8 proposé de la *Loi sur la taxe d'accise* introduit la notion d'« importateur effectif ».

L'importateur effectif est la dernière personne à qui une fourniture de produits est effectuée à l'étranger. Selon le paragraphe 178.8(2) proposé, lorsque les produits sont importés en vue d'être consommés, utilisés ou fournis par l'importateur effectif, c'est lui qui a droit au CTI, peu importe qui importe physiquement les produits. Par exemple, si un inscrit non-résident vend des produits à un client canadien, livre les produits à l'étranger et facilite l'importation en agissant comme l'importateur officiel aux fins des douanes, le non-résident ne peut demander de CTI pour la TPS sur l'importation : seul le client canadien, à savoir l'importateur effectif, peut demander le CTI, sous réserve des exigences normales applicables. Le paragraphe 178.8(3) permet aux parties de faire un choix, en la forme prescrite, pour que le droit au CTI revienne à l'importateur physique, qui doit

alors facturer la TPS sur la fourniture comme si elle avait été effectuée au Canada.

Le document contient plusieurs exemples pour aider à comprendre l'application de l'article 178.8. Un exemple particulièrement intéressant porte sur un fabricant non-résident inscrit qui vend des produits à un détaillant canadien, avec livraison au Canada. Les parties conviennent que le détaillant canadien sera l'importateur officiel et paiera la taxe sur l'importation. Le non-résident doit facturer la TPS à son client, qui doit également payer la TPS sur l'importation des produits. Il n'y a pas d'importateur effectif parce qu'il n'y a pas de fourniture à l'étranger, mais le détaillant est l'importateur de fait parce qu'il a fait en sorte que les produits soient importés au Canada. Les deux paiements de TPS par le détaillant sont entièrement recouvrables, mais cette situation peut causer des problèmes de trésorerie.

Dans un autre exemple, un non-résident inscrit acquiert des produits auprès d'un fabricant non-résident à l'étranger et il les revend à un détaillant canadien. Les produits sont expédiés directement des locaux du fabricant non-résident, qui agit comme l'importateur officiel et paie la TPS sur l'importation. Le non-résident inscrit est l'importateur effectif, la dernière personne à qui une fourniture du produit (par le fabricant) a été effectuée à l'étranger. Cependant, l'ARC a indiqué que si le non-résident inscrit ne demande pas le CTI auquel il a droit en vertu de ces règles, le détaillant canadien qui a payé la TPS sur l'importation peut la récupérer. Il s'agit d'une concession administrative importante et bien accueillie, mais elle semble contredire la règle proposée. On ne sait pas très bien pourquoi on ne pourrait pas faire des concessions administratives semblables pour les CTI demandés, par inadvertance, par une partie qui n'est pas reconnue comme l'importateur effectif lorsque cela n'entraîne aucune perte pour le fisc.

*Audrey Diamant*

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## LA FIN D'EXERCICE RÉPUTÉE: UN PIÈGE

Afin de mettre en application le récent changement apporté à l'imposition des dividendes, le législateur a dû adopter de nouvelles règles couvrant un large éventail de questions. Par exemple, le paragraphe 249(4.1) prévoit qu'il y a une fin d'exercice réputée lorsqu'une société devient ou cesse d'être une SPCC et que les règles habituelles relatives à l'acquisition du contrôle du paragraphe 249(4) ne s'appliquent pas. Le libellé des règles a un effet secondaire imprévu.

Les notes explicatives relatives au paragraphe 249(4.1) indiquent que cela est pertinent pour l'établissement du montant des dividendes déterminés et influe sur le calcul du CRTG et du CRTR de la société. L'objectif de politique

sous-jacent semble être d'assurer que les soldes de compte d'une société dans une période donnée ne sont pas modifiés par inadvertance par des opérations qui ne s'inscrivent pas dans les règles normales d'acquisition du contrôle, dans les cas, p. ex., où un actionnaire cesse d'être un résident du Canada et où une société perd sa qualité de SPCC. Selon le libellé de la règle, il y a une fin d'exercice réputée lorsqu'une société cesse d'être une SPCC : cesser d'être une SPCC est différent d'une acquisition du contrôle de la société, situation dont les conséquences sont décrites au paragraphe 249(4). Cette différence subtile signifie qu'il faut tenir compte de la possibilité d'application de l'alinéa 251(5)b lorsque le paragraphe 249(4.1) s'applique. (Voir « Paragraphe 251(5)(b) : Good News and Bad News », *Tax for the Owner-Manager*, janvier 2003, qui traite de quelques autres questions de planification et des possibilités découlant de cette disposition anti-évitement.)

L'alinéa 251(5)b prévoit qu'une personne qui a un droit quelconque d'acquérir des actions est réputée être dans la même position de contrôle à l'égard de la société que si elle détenait les actions elle-même. Les fiscalistes sont généralement bien au fait des risques potentiels que pose cette règle dans un contexte de structuration d'opérations d'achat-vente. Heureusement, l'un des effets éventuellement négatifs résultant de l'application de la règle est annulée par l'allègement prévu à l'alinéa 110.6(14b) : aux fins de la détermination de la qualité d'action admissible de petite entreprise (définie de façon à inclure aussi bien le cas où une société est une société exploitant une petite entreprise qu'une SPCC), l'alinéa 251(5)b ne s'applique pas aux droits créés en vertu d'une convention d'achat-vente. En l'absence d'une possibilité de déduction additionnelle pour gains en capital, le risque de perdre la qualité de SPCC n'a pas suscité de véritable préoccupation quant au délai lors de la négociation de nombreuses opérations, même si l'acquéreur était un non-résident ou une société publique. Cependant, le paragraphe 249(4.1) fait maintenant apparaître une fin d'exercice au moment de la signature de la convention d'achat-vente, en plus de la fin d'exercice prévue au paragraphe 249(4) au moment où les actions sont effectivement acquises. Cette fin d'exercice additionnelle peut causer des problèmes de synchronisation relativement à des aspects tels les prêts aux actionnaires et les montants impayés qui, autrement, auraient été réglés dans la période écoulée entre la négociation et la conclusion de l'opération. Même si le ministère des Finances a affirmé de façon non officielle qu'il n'envisageait pas la possibilité d'une fin d'exercice additionnelle résultant de l'application du paragraphe 249(4.1) proposé au moment de la rédaction des dispositions législatives, il n'envisage pas pour le moment une modification du projet de loi pour éliminer le problème.

*Tim Duholke*

Sheinin & Company, Vancouver

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### France

Le 29 décembre 2006, la Cour administrative d'appel a infirmé une décision d'un tribunal d'appel inférieur et a conclu qu'une banque écossaise n'était pas le propriétaire effectif de dividendes aux fins du traité entre la France et le Royaume-Uni. La banque avait versé à sa société mère un montant égal au dividende net (avant la retenue pour les coupons de dividendes); il a été déterminé que l'opération était un prêt.

### OCDE

Le 17 janvier 2007, l'OCDE a publié le cadre de référence d'une étude sur le rôle des intermédiaires fiscaux, tels les cabinets d'avocats et d'experts-comptables et les institutions financières, dans le cadre des stratégies de planification de minimisation de l'impôt.

*Vivien Morgan*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2007, 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](mailto:mgaughan@ctf.ca).

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