

L'ARTICLE 105 DU RÈGLEMENT ET L'ARRÊT WEYERHAEUSER

L'article 105 du Règlement est un outil important qui garantit que les non-résidents qui exploitent une entreprise au Canada sont imposés de façon adéquate. Il se lit comme suit : « Quiconque verse à une personne non-résidente un honoraire, une commission ou autre montant à l'égard de services rendus au Canada [...] doit déduire ou retrancher 15 pour cent de ce montant. »

Historiquement, l'ARC a toujours interprété de façon extrêmement large ce qui constitue un montant « à l'égard de services » dans ses politiques administratives publiées et lors de ses vérifications, et elle a appliqué la position selon laquelle en cas de doute, la retenue doit être effectuée. Le point de vue de l'ARC n'était pas sans fondement, compte tenu des interprétations de l'expression « à l'égard de services » déjà faites par les tribunaux et des approches retenues au sujet de l'article 105 du Règlement dans des causes comme celle de *Ogden Palladium Services (Canada) Inc.* (2001 DTC 345 (CCI)).

Le récent arrêt *Weyerhaeuser Co. Ltd.* (2006 TCC 65) met toutefois un frein à l'application zélée de l'article 105 du Règlement par l'ARC. Dans *Weyerhaeuser*, le contribuable, une société, avait versé plus de 14 millions de dollars à des entrepreneurs non-résidents avec lesquels il n'avait pas de lien de dépendance dans le cours normal de ses affaires. Le contribuable avait effectué les retenues et les remises sur les paiements pour services rendus au Canada, mais il n'avait pas effectué de retenue sur les montants versés aux entrepreneurs en remboursement de leurs débours ni sur les montants versés pour le temps qu'ils avaient consacré à venir au Canada pour y rendre les services en question. Le Ministre avait émis une nouvelle cotisation au contribuable, au motif que la retenue était obligatoire sur tous les montants parce qu'il s'agissait de montants « à l'égard de » services rendus au Canada.

L'appel du contribuable a été accueilli en bonne partie. Le tribunal était en désaccord avec l'argument du contribuable selon lequel l'article 105 du Règlement est *ultra vires*, mais il a néanmoins conclu que la portée de cet article ne pouvait aller plus loin que le texte de base de la disposition habilitante de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à savoir l'alinéa 153(1)g). Selon la CCI, l'alinéa 153(1)g) exigeait que l'impôt soit retenu « pour services », ce qui signifiait donc que la retenue se rapportant à un montant payé sous la forme d'honoraires ou autres sommes pour services et ayant le caractère d'un revenu aux mains de son destinataire était acceptable. Cette conclusion, poursuit la CCI, était étayée par l'objet du paragraphe 153(1). Le paragraphe ne visait pas un montant final d'impôt, mais une retenue à l'égard de l'impôt sur le revenu à payer par le non-résident au Canada; par conséquent, la disposition permettait de constituer une réserve initiale pour ces paiements potentiels qui finiraient par être exigés par le fisc canadien. La retenue en vertu de l'article 105 du Règlement n'était donc permise que sur les paiements ayant un caractère de rémunération pour services rendus au Canada et donc susceptibles d'être imposés par le Canada dans les mains du non-résident.

La CCI a également rejeté l'argument de la Couronne selon lequel la preuve de l'objet des paiements fournie par le contribuable était insuffisante. En l'absence de preuve contraire, il a été conclu que les factures des entrepreneurs étaient suffisantes pour prouver la nature des honoraires versés.

En ce qui a trait aux paiements en cause, la CCI a déterminé que les montants versés en remboursement échappaient à la portée de l'article 105 du Règlement parce qu'ils ne possédaient pas la qualité nécessaire de revenu. Pour les paiements relatifs au temps de déplacement, le tribunal a conclu que les montants versés pour les voyages vers le Canada n'étaient pas assujettis à la retenue parce qu'ils étaient gagnés à l'étranger, contrairement aux montants versés pour les déplacements au Canada qui, eux, constituaient un revenu « gagné au Canada ». Il est intéressant de noter que le tribunal n'a pas exigé la présence d'un lien (« *nexus* ») direct entre les honoraires et les services effectivement rendus au Canada, comme le contribuable l'avait implicitement invoqué. Les honoraires versés pour des éléments comme les déplacements peuvent être accessoires à la prestation des services ou subséquents à ceux-ci, mais il semble néanmoins qu'ils demeurent visés par l'article 105 du Règlement – parce qu'ils représentent des montants « à l'égard de » services – dans la mesure où l'activité pertinente se déroule au Canada.

Albert Baker

Deloitte & Touche LLP, Vancouver

Grant J. Russell

Kellough & Partners LLP, Vancouver

Dans ce numéro

L'article 105 du Règlement et l'arrêt Weyerhaeuser	1
Fractionnement du revenu de pension	2
L'IRS centralise les enjeux majeurs ?	2
Avantages-coûts de la Confédération	3
Déduction par la SCAN des pertes d'une filiale à l'étranger	3
Dispositions de réintégration de l'Alabama	5
Barrière aux capitaux privés étrangers ?	5
Vérifications fiscales internationales	6
Règlement <i>intra vires</i>	8
Rémunération différée : Pièges américains	8
Courrier livré en personne : Incidence pour la RS&DE	10
Actualités fiscales étrangères	10

FRACTIONNEMENT DU REVENU DE PENSION

Une nouvelle règle de fractionnement du revenu de pension annoncée par le ministère des Finances le 31 octobre 2006 pourrait permettre à un contribuable qui a un revenu admissible au crédit pour revenu de pension de réduire l'impôt global payé par sa famille à compter de 2007.

Le fractionnement du revenu permet de réaliser des économies par le transfert du revenu des mains d'un membre de la famille qui se situe dans les paliers d'imposition supérieurs dans les mains d'un deuxième membre de la même famille qui se situe dans des paliers d'imposition moins élevés; le revenu ainsi transféré est imposé à un taux moindre ou n'est pas imposé du tout si le revenu de ce deuxième membre de la famille est suffisamment bas. Les législations fiscales au Canada empêchent généralement la plupart des fractionnements de revenu entre les membres d'une même famille, sauf dans des circonstances bien précises. À compter de 2007, un particulier peut fractionner avec son conjoint (ou conjoint de fait) certains types de revenu de pension, selon son âge. Pour un contribuable âgé de 65 ans ou plus, les revenus suivants seront admissibles au fractionnement : rente viagère provenant d'un régime de pension agréé (RPA), d'un régime enregistré d'épargne-retraite (REER) venu à échéance ou d'un régime de participation différée aux bénéficiaires et paiements provenant d'un fonds enregistré de revenu de retraite. Pour un contribuable âgé de moins de 65 ans, le revenu de pension admissible au fractionnement s'entend de paiements de rente viagère en vertu d'un RPA et de certains autres paiements reçus à la suite du décès du conjoint du particulier. (Le régime de RPC permet déjà à un contribuable de fractionner le revenu du RPC avec son conjoint à certaines conditions.)

Pour tirer avantage de cette possibilité, un contribuable n'a pas à prendre quelque mesure avant la date de préparation de sa déclaration de revenus pour 2007 en avril 2008. À ce moment, le conjoint ayant le revenu le plus élevé peut attribuer jusqu'à 50 % de son revenu de pension admissible à son conjoint ayant un revenu moindre. Le montant attribué est déduit sur la déclaration de revenus du conjoint ayant le revenu le plus élevé et est inclus dans le revenu du conjoint ayant le revenu le moins élevé et imposé au taux d'impôt marginal de ce dernier.

Le montant optimal de revenu de pension fractionné qui génère les plus grandes économies d'impôt varie considérablement entre les couples, compte tenu du revenu de chacun des conjoints. Un contribuable devra aussi prendre en considération l'incidence de l'augmentation du revenu imposable de son conjoint sur la réduction ou la perte de crédits d'impôt personnels que le conjoint pourrait autrement demander ou lui transférer sur sa déclaration de revenus. La récupération de la PSV du conjoint pourrait également être visée. Le contribuable

doit analyser les options pour déterminer le montant optimal de revenu de pension à fractionner avec son conjoint au moment de la préparation de leurs déclarations de revenus. Si un contribuable a l'intention de prendre avantage du fractionnement du revenu de pension en 2007 et qu'il doit verser des acomptes trimestriels, il pourrait estimer le montant de ses impôts exigibles en 2007 pour évaluer l'incidence potentielle du fractionnement du revenu de pension sur ses acomptes de 2007.

Jim Yager

KPMG LLP, Toronto

L'IRS CENTRALISE LES ENJEUX MAJEURS ?

Des conversations informelles avec des membres du personnel de l'IRS et des indications relevées dans les récentes publications *Industry Directives* donnent à penser que l'IRS est sur le point de lancer une nouvelle initiative fort importante visant à centraliser complètement le contrôle de l'identification, de l'examen et de la résolution de certains enjeux clés ciblés en vue d'un resserrement des mécanismes d'exécution.

Dans le cadre de cette nouvelle initiative, l'IRS identifiera et classera les enjeux en fonction du risque de non-conformité. Les questions et aspects présentant le risque de non-conformité le plus significatif seront classés comme étant de niveau 1. Chaque enjeu de niveau 1 est attribué à un cadre ayant une compétence « nationale » qui en surveillera l'évolution et aura toute l'autorité nécessaire pour décider du traitement, ce qui assurera l'uniformité avec les directives du *National Office* de l'IRS.

L'IRS n'a lancé aucune publication officielle sur la nouvelle initiative pour le niveau 1, mais trois directives récentes font mention du nouveau régime : les apports de capital des non-actionnaires (article 118 du *Code*), la déduction pour production aux États-Unis (article 199 du *Code*) et les stratégies de sortie pour les sociétés dites « *possessions corporations* » (article 936 du *Code*) sont désignés comme des enjeux de niveau 1. À l'été 2006, Mark Everson, commissaire à l'IRS, a soumis au Congrès une liste des principales cibles des mesures d'exécution de l'IRS, qui comprenait d'autres enjeux. On s'attend à ce que la plupart, sinon la totalité, des enjeux qui suivent soient – s'ils ne le sont pas déjà – également désignés comme étant de niveau 1 : le crédit pour recherche et expérimentation (article 41 du *Code*); le transfert de biens incorporels étrangers et le partage des coûts; l'établissement des prix de transfert; les opérations abusives au titre du crédit pour impôt étranger; le rapatriement des bénéficiaires étrangers (article 965 du *Code*); les opérations abusives sur instruments hybrides; le coût de services mixtes; et la rémunération des dirigeants (article 409A du *Code*).

On ne connaît pas encore la liste définitive des enjeux de niveau 1, ni l'incidence exacte de la nouvelle initiative sur leur résolution. Il est toutefois évident que cette initiative s'inscrit dans la démarche de l'IRS en vue de réduire la discrétion laissée aux équipes de vérification et de centraliser le contrôle des principaux enjeux dans des fonctions précises du *National Office*. Une grande part de ces enjeux tiennent à des questions de fiscalité internationale, et il est donc probable que des représentants de l'IRS consulteront leurs pairs au Canada, en Australie, au Royaume-Uni et dans d'autres pays clés.

Steve Jackson

Ernst & Young LLP, Toronto

AVANTAGES-COÛTS DE LA CONFÉDÉRATION

Chaque année, un gouvernement provincial ou une entité universitaire utilise les comptes économiques provinciaux publiés par Statistique Canada pour déterminer les provinces gagnantes et perdantes dans la Confédération. Les déficits et les excédents fédéraux (la « capacité de financement », selon la terminologie des comptes nationaux) sont communément interprétés comme les gains et les pertes réalisés depuis la Confédération – en fait, comme une feuille de pointage. Cette année, Statistique Canada a publié elle-même la première analyse des résultats nets fédéraux pour 2004 dans le numéro de février 2007 de *l'Observateur économique canadien*. L'analyse comprenait une étude exhaustive des raisons pour lesquelles les résultats ne permettent pas d'évaluer les avantages ou les désavantages d'appartenir à la Confédération (http://www.statcan.ca/cgi-bin/downpub/listpub_f.cgi?catno=11-010-XIB2007002).

Les résultats sont résumés dans le tableau, mais les mises en garde méritent plus d'attention que ne peut en fournir ce court article. L'analyse de Statistique Canada fait ressortir les difficultés de répartir les avantages associés aux dépenses fédérales entre les provinces, depuis la question bien concrète de savoir qui profite d'un hélicoptère de sauvetage stationné dans une province mais qui en dessert plusieurs, à la question abstraite de savoir qui profite de la détention de titres de créance fédéraux lorsque les intérêts sont versés au siège social d'une caisse de retraite dont les rentiers sont répartis à travers le pays. Des questions de même nature se posent relativement à la répartition des recettes fédérales. Par exemple, les cotisations d'assurance-emploi perçues des employeurs sont attribuées à la province où est situé le siège social de la société, quel que soit l'endroit où résident les salariés.

Des problèmes encore plus grands se présentent lorsque le gouvernement fédéral affiche un excédent ou un déficit à l'échelle nationale. Comment l'excédent ou le déficit est-il réparti ? Au-delà de la force ou de la faiblesse

Surplus ou déficit du gouvernement fédéral, par province, 2004

	en millions de dollars
Terre-Neuve et Labrador	-2 386
Île-du-Prince-Édouard	-725
Nouvelle-Écosse.....	-4 486
Nouveau-Brunswick	-3 186
Québec.....	-2 123
Ontario	20 784
Manitoba.....	-3 680
Saskatchewan	-2 769
Alberta	8 961
Colombie-Britannique.....	1 892
Yukon	-630
Territoires du Nord-Ouest	-501
Nunavut	-1 014
Canada.....	5 714

des chiffres se posent des questions fondamentales sur les avantages d'appartenir à la Confédération. Les paiements de péréquation ne vont directement qu'à certaines provinces, mais ils se traduisent par un pouvoir d'achat qui stimule les marchés d'autres provinces.

L'article de Statistique Canada devrait devenir la publication déterminante sur le bilan du fédéralisme, mais il ne fera pas disparaître le principe d'une feuille de pointage sur la Confédération.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

DÉDUCTION PAR LA SCAN DES PERTES D'UNE FILIALE À L'ÉTRANGER

Dans *Avotus* (2006 CCI 505), le contribuable, une société canadienne dont la filiale à l'étranger exploitait une entreprise à titre de mandataire, a été autorisé à déduire les pertes de sa filiale dans sa propre déclaration de revenus. L'ARC avait supprimé le revenu et les pertes de la filiale de la déclaration du contribuable, au motif que la filiale exploitait une entreprise pour son propre compte. Se fondant sur un accord intersociétés et les règles du mandat, la CCI a conclu que le contribuable pouvait effectivement considérer l'entreprise étrangère constituée en société séparément comme une succursale.

Avotus était une société résidant au Canada œuvrant dans le domaine de la gestion des dépenses de télécommunications. M. M détenait 50 % des actions de *Avotus*; deux autres particuliers détenaient le reste. En 1994, M. M avait quitté le Canada pour Porto Rico et

décidé de prendre de l'expansion sur ce marché. La même année, Avotus avait constitué la société Americas, une filiale à 100 pour cent à Porto Rico. L'utilisation d'une société portoricaine plutôt que d'une succursale permettait à M. M d'obtenir un permis de travail et d'ouvrir un compte dans une banque locale. Americas avait loué des locaux, embauché des employés et acheté du matériel en son propre nom, généralement afin d'exploiter l'entreprise de vente des produits et services de Avotus. Les états financiers de Americas et les déclarations de revenus de Porto Rico étaient préparés en fonction du fait qu'elle exploitait une entreprise pour son propre compte.

Une convention de mandat intersociétés prévoyait toutefois que quand elle concluait des contrats ou autrement effectuait des opérations commerciales, Americas agissait exclusivement comme mandataire de Avotus. Selon le préambule de la convention, la société canadienne voulait exploiter une entreprise à Porto Rico directement et non par l'intermédiaire d'une filiale. Americas agirait pour le compte de Avotus dans la conclusion de toutes les ententes et assumerait par ailleurs les obligations, et elle céderait tous les droits et obligations connexes à Avotus. Americas ne recevait aucune rémunération pour ses services. Les activités commerciales portoricaines s'étaient soldées par des pertes pour trois des quatre premières années en cause et un revenu en 1999; Avotus avait inscrit les pertes et le revenu dans ses états financiers et ses déclarations de revenus canadiennes estimant que la totalité du revenu et de la perte de son mandataire Americas revenaient à Avotus en sa qualité de mandant.

La CCI a reconnu la création d'une relation de mandat valide et que les pertes et le revenu appartenaient donc à Avotus. Dans *Merban Capital* (89 DTC 5404), la Cour d'appel fédérale (CAF) avait indiqué que selon la règle de base, un contribuable ne peut déduire que les dépenses qu'il a engagées pour gagner son revenu; par ailleurs, la CCI a cité la Cour fédérale, division de première instance dans *Denison Mines* (71 DTC 5375) selon laquelle il est concevable qu'une entente puisse exister entre l'actionnaire et la société qui constituera la société – le mandataire de l'actionnaire – aux fins d'exploiter l'entreprise et de faire de l'entreprise celle de l'actionnaire.

Malgré quelque incertitude quant à la durée du mandat, le tribunal a conclu qu'une telle entente avait été en place pendant les années d'imposition en cause, et que l'entreprise exploitée par Americas en sa qualité de mandataire était donc l'entreprise de Avotus. Par conséquent, le revenu, les déductions et les pertes de Americas devaient figurer sur la déclaration de revenus de Avotus, même s'ils avaient aussi été déclarés de façon incompatible aux fins de l'impôt de Porto Rico. Le tribunal a rejeté l'argument de la Couronne selon lequel la filiale ne pouvait être un mandataire parce qu'un mandataire ne peut pas faire ce que le mandant n'était

légalement pas en mesure de faire : il n'avait jamais été interdit à Avotus d'exploiter une entreprise à Porto Rico.

La CCI ne s'est pas préoccupée du droit de Porto Rico d'imposer Avotus ni du fait qu'aucune convention en vue d'éviter la double imposition ne s'appliquait. (Porto Rico n'est pas couvert par le traité fiscal Canada/États-Unis) Cependant, le *Rapport sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables* de décembre 2006 de l'OCDE contient d'importantes lignes directrices sur l'imposition dans le pays d'origine d'un soi-disant ES mandataire – dépendant comme Americas. On suppose que Americas a gagné des honoraires pour avoir agi comme mandataire de sa société mère canadienne et qu'un traité Canada/Porto Rico, inspiré de la convention modèle de l'OCDE, était en place. Selon le rapport de l'OCDE, Porto Rico aurait des droits d'imposition sur deux contribuables distincts à l'égard du mandataire local : Americas, en sa qualité de société résidente et Avotus en sa qualité de non-résident ayant un ES mandataire-dépendant. Par conséquent, pour déterminer dans quelle mesure les bénéfices sont imposables par Porto Rico, deux analyses différentes sont nécessaires : la première (selon l'article 9) permet de déterminer si Americas a été rémunérée par sa société mère pour ses services de mandataire comme une entreprise indépendante, et la seconde (selon l'article 7) permet de déterminer quels bénéfices de Avotus sont attribuables à son ES mandataire-dépendant. Selon l'OCDE, même après que Americas a été imposée à Porto Rico sur ses bénéfices déterminés en vertu de l'analyse sur les prix de transfert de l'article 9, des montants additionnels de bénéfices d'exploitation attribués en vertu de l'analyse prévue à l'article 7 peuvent encore être imposés à Porto Rico. Même si on n'est pas d'accord avec la position de l'OCDE, on doit la garder à l'esprit dans des situations où l'article 5(5) d'un traité s'applique à une convention de mandat entre sociétés associées.

Dans le contexte du droit fiscal canadien, le jugement de la CCI dans *Avotus* nous rappelle fort à propos qu'une relation de mandat (généralement corroborée par la conduite des parties) documentée de façon adéquate peut entraîner de fait une consolidation des bénéfices et des pertes de l'actionnaire qui est une société et de sa filiale mandataire. Il est également intéressant de noter que Avotus avait prévu exploiter une entreprise dans une autre administration par l'intermédiaire d'une filiale mandataire-dépendante, un résultat que les contribuables tentent habituellement d'éviter. Dans ce cas, la planification fiscale a effectivement donné lieu à une version canadienne de la règle américaine dite des cases à cocher (« *check the box* ») : l'entreprise canadienne a obtenu les avantages juridiques et commerciaux à l'étranger associés à une personne morale à l'égard d'une entreprise qui est considérée comme une succursale aux fins de l'impôt canadien.

Matias Milet

Osler Hoskin & Harcourt LLP, Toronto

DISPOSITIONS DE RÉINTÉGRATION DE L'ALABAMA

Au cours des dernières années, 18 États américains ont adopté des lois limitant la déduction de certains frais payés par une société affiliée à une autre. Le plus souvent, la déduction d'intérêts et de redevances payés à une société affiliée est refusée si elle donne lieu à un avantage fiscal dans un État sans augmentation correspondante de l'impôt dans un autre État. Les dispositions de réintégration et les exceptions diffèrent d'un État à l'autre et influent souvent sur les structures de planification fiscale transfrontalière habituellement utilisées par les sociétés canadiennes. Dans une décision attendue depuis longtemps, un tribunal inférieur de l'Alabama a récemment conclu que des redevances payées par un contribuable de l'Alabama à des sociétés affiliées situées au Delaware étaient déductibles dans le calcul du revenu imposable en Alabama (*VFJ Ventures, Inc. c. Alabama Department of Revenue*, n° CV-03-3172). On s'attend à ce que l'Alabama porte cette décision en appel.

VFJ Ventures, qui fabriquait des jeans et des produits connexes en Alabama, avait deux centres de distribution dans cet État. VFJ avait obtenu, sous licence, de deux sociétés affiliées situées au Delaware des marques de commerce pour l'utilisation desquelles elle avait payé des redevances de pleine concurrence. Les sociétés affiliées avaient des employés et un bureau au Delaware, où elles détenaient, géraient et donnaient sous licence plusieurs marques de commerce à VFJ, à d'autres sociétés affiliées et à des tiers. Les conditions des conventions de licence conclues avec des tiers non liés étaient identiques à celles accordées à VFJ.

VFJ a déduit le montant des redevances payées aux sociétés affiliées dans le calcul de son revenu imposable en Alabama. Les dispositions de réintégration de l'Alabama prévoyaient qu'une société doit réintégrer des frais incorporels et des coûts autrement déductibles payés directement ou indirectement à un ou plusieurs membres liés, ou qui sont courus ou engagés, à moins que l'une ou l'autre de plusieurs exceptions ne s'applique. Lors d'une vérification, l'Alabama a refusé la déduction des redevances payées par VFJ. Celle-ci a fait valoir que l'exception pour incidence déraisonnable prévue dans la loi s'appliquait dans son cas parce qu'il serait déraisonnable (« *unreasonable* ») de réintégrer les redevances dans les circonstances.

Lors du procès, le tribunal, qui a noté que la loi ne définissait pas le mot « *unreasonable* », a recherché l'intention du législateur – à savoir, interdire les déductions abusives et s'assurer que les revenus attribuables de façon équitable à l'Alabama sont imposés en Alabama. La cour a conclu qu'en l'espèce, la réintégration des frais par les administrations fiscales était déraisonnable parce que les paiements de redevances de VFJ n'étaient pas abusifs : ils avaient une

substance économique et une fin commerciale, et ils représentaient des frais d'exploitation réels et nécessaires pour VFJ. La cour a affirmé que le refus des déductions de VFJ fausserait le montant de revenu de VFJ attribuable de façon équitable à l'Alabama. Les sociétés affiliées exerçaient des activités véritables qui étaient essentielles à l'exploitation des entreprises du groupe de sociétés. La conclusion du tribunal n'a pas été influencée par le fait que les opérations puissent avoir été motivées par des considérations fiscales.

La décision est favorable, mais elle ne contredit pas le fait que des déductions pour redevances puissent être jugées déraisonnables et soient refusées. Elle montre que, pour avoir droit à l'exception pour incidence déraisonnable, il faut faire une analyse solidement étayée par les faits; dans *VFJ Ventures*, l'exception était justifiée parce que les sociétés liées qui détenaient les biens incorporels exerçaient des activités d'exploitation véritables.

Jeffrey Brown et Ian Bristol
KPMG LLP, Toronto

BARRIÈRE AUX CAPITAUX PRIVÉS ÉTRANGERS ?

Dans l'ouvrage *Financing Canadian Innovation* (disponible sur www.cdhowe.org), Stephen A. Hurwitz et Louis J. Marett font valoir que certaines dispositions des lois fiscales canadiennes, comme l'article 116 qui exige la production d'un certificat, nuisent à l'investissement étranger par des sociétés de capitaux privés, et constituent des barrières pour les capitaux étrangers et les avantages qui en résultent, telle la connaissance du marché, des clients, des canaux de distribution, des fournisseurs et des partenaires stratégiques américains. Les entreprises canadiennes obtiennent environ un tiers du financement dont disposent leurs concurrents américains. Le texte qui suit résume le point de vue des auteurs.

Certificat relatif à une disposition éventuelle de l'article 116. On dit de la procédure limitant l'impôt à retenir sur la vente d'une société privée canadienne par un non-résident qu'elle demande beaucoup de temps et qu'elle est coûteuse, complexe et incertaine. Une société de personnes de capitaux privés doit fournir l'identité et l'adresse de résidence de tous ses associés pour pouvoir bénéficier de l'exonération des gains en capital prévue dans la convention – une tâche fastidieuse pour les grandes sociétés de personnes, incluant celles dont les associés comprennent d'autres fonds. Une participation dans une société de personnes qui investit principalement dans des titres de capitaux propres privés canadiens peut également constituer un bien canadien imposable. La liste des justificatifs exigés est longue; par exemple, les associés d'une société à capitaux privés américaine qui sont des particuliers et des sociétés peuvent être tenus de

soumettre des copies de leurs plus récentes déclarations de revenus produites dans leur pays de résidence ainsi qu'une lettre de leur administration fiscale confirmant leur résidence. Tous les demandeurs doivent obtenir un numéro d'identification fiscale canadien; un particulier doit produire un second formulaire prescrit (T1261), en plus de documents d'identification originaux ou certifiés (tel un certificat de naissance ou un passeport).

Les 45 bureaux de services fiscaux de l'ARC ont des pratiques et des procédures différentes et souvent contradictoires. Le délai d'approbation, qui est imprévisible, varie de plusieurs semaines à (ce qui est plus fréquent) quatre à huit mois, ce qui signifie un risque de baisse de la JVM des titres entre-temps. L'ARC délivre rarement un certificat en vertu de l'article 116 à une société à capitaux privés américaine avant la conclusion de la vente des actions de la société privée. À ce moment, l'acheteur retient 25 % du produit brut de la vente (incluant toute contrepartie autre qu'en espèces), et en fait la remise dans les 30 jours suivant la fin du mois; l'ARC peut délivrer une lettre d'intention dans laquelle elle permet le report de la remise jusqu'à ce que le certificat soit délivré. Le demandeur doit également produire une déclaration de revenus canadienne pour l'année afin de déclarer la vente, même s'il n'a aucun impôt à payer. De nombreuses sociétés à capitaux privés américaines interdisent à leurs associés commandités de conclure des ententes qui obligeraient leurs associés commanditaires à produire des déclarations de revenus dans des pays étrangers ou à divulguer certains renseignements de nature privé comme les déclarations de revenus, ce qui les empêche d'investir au Canada. Compte tenu du vaste réseau de conventions fiscales du Canada, le pays n'impose que rarement des non-résidents sur les gains en capital résultant de la vente d'actions de sociétés privées canadiennes, ce qui limite les fuites fiscales potentielles ciblées par le processus de certification.

Une solution pourrait être de prévoir des exceptions limitées à la retenue, par exemple pour la vente d'actions d'une société d'exploitation canadienne privée par un investisseur en capitaux propres américain, ou de simplifier le processus en soumettant conjointement avec l'acheteur une demande pour se prévaloir des avantages de la convention au lieu d'un certificat de l'ARC. Toute solution devrait permettre d'éviter d'avoir à demander une approbation ou un certificat gouvernemental avec l'important fardeau administratif qui s'y rattache. On pourrait contrôler la conformité en exigeant du vendeur ou de l'acheteur qu'il soumette, peu de temps avant la vente, un avis écrit officiel confirmant le respect factuel des exigences de conformité à la loi.

Société à responsabilité limitée. Une SARL est considérée comme une société par actions au Canada. Si, toutefois, elle choisit d'être considérée comme une société de personnes aux fins de la loi fiscale américaine, l'ARC affirme qu'elle n'est pas un résident américain admissible à un allègement en vertu de la convention, en raison

notamment du jugement rendu par la CSC dans *Crown Forest* ([1995] 2 RCS 802) suivant lequel seule une entité assujettie à l'impôt dans l'autre pays signataire de la convention a droit à un allègement en vertu de la convention. De nombreuses sociétés à capitaux privés américaines qui ont des associés qui sont des SARL sont soumises à une double imposition sur leurs investissements au Canada, mais le Canada n'en retire aucun avantage évident. Un protocole à la convention Canada-États-Unis est en négociation depuis sept ans; comme autre solution, l'ARC pourrait, par voie administrative, accorder une protection aux associés des sociétés à capitaux privés qui sont des SARL.

Transfert en franchise d'impôt. Le vendeur canadien ne peut échanger ses actions de SCAN par roulement pour des actions d'une société autre qu'une SCAN, mais un investisseur en capitaux privés peut échanger ses actions par roulement pour des actions de SCAN. En conséquence, les actions de SCAN peuvent être vendues à un prix inférieur. Des propositions visant à étendre les dispositions relatives aux transferts, en franchise d'impôt, à tous les investisseurs canadiens ont été introduites dans les budgets fédéraux de quatre années consécutives, puis elles ont disparu. En novembre 2006, le ministre des Finances a précisé qu'aucun échéancier n'était fixé pour le changement. Sous réserve des mises en garde appropriées, l'ARC pourrait percevoir l'impôt lorsque le résident canadien a disposé de ses actions de roulement de la société étrangère.

Qualité de SPCC. Par définition, une SPCC ne peut être contrôlée par des non-résidents ou des sociétés publiques. Une SPCC bénéficie d'avantages fiscaux appréciables, qui peuvent tous être compromis par un investissement important d'une société à capitaux privés étrangère. On peut soutenir que le statut fiscal particulier d'une SPCC devrait se fonder sur le niveau d'activité commerciale et/ou le nombre d'employés au Canada, et non sur le contrôle, la propriété ou la constitution de la société au Canada; ainsi, les avantages fiscaux seraient accordés pour le plus grand bénéfice économique du Canada. En revanche, une exception restreinte pourrait s'appliquer lorsqu'une société canadienne 1) en est à une étape préliminaire de son développement, 2) compte des investisseurs en capitaux privés canadiens ou étrangers d'une certaine importance, et 3) maintient un certain niveau de personnel et d'activités au Canada.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

VÉRIFICATIONS FISCALES INTERNATIONALES

Selon le rapport de février 2007 de la vérificatrice générale (VG), l'ARC se préoccupe davantage des risques fiscaux associés aux opérations internationales. Même si

la VG est d'avis que l'ARC est maintenant mieux en mesure d'identifier la non-observation potentielle des règles fiscales dans des opérations internationales, l'ARC doit encore s'améliorer en 1) fournissant aux vérificateurs internationaux une meilleure information sur les enjeux commerciaux mondiaux dans certains secteurs d'activités, 2) s'assurant que tous les bureaux de l'ARC qui traitent de dossiers à haut risque disposent d'une expertise suffisante en matière de vérifications internationales et 3) faisant le rapprochement avec les données fiscales des non-résidents.

Selon le rapport de 2007 de la VG, la planification fiscale agressive, qui englobe l'observation des règles fiscales internationales, a été l'une des quatre grandes priorités de l'ARC depuis 2004. Tel qu'il est noté dans le rapport, l'ARC estime que plus de 16 000 contribuables canadiens qui sont des sociétés ont effectué une opération internationale avec une partie liée ce qui, au total, représente une valeur estimative de plus de 1,5 billion de dollars en 2005.

Le budget fédéral de 2005 attribuait à l'ARC 30 millions de dollars annuellement pour lui permettre de consacrer plus d'efforts à contrer la planification internationale agressive. L'ARC utilise ces fonds pour rechercher les cas d'évitement fiscal et augmenter le nombre de vérificateurs internationaux et de vérificateurs chargés de l'évitement fiscal. En date du 31 mars 2006, l'ARC comptait 320 vérificateurs et chercheurs internationaux et 210 vérificateurs non-résidents et agents de programmes. Tel qu'il est noté dans le rapport de la VG, la valeur des nouvelles cotisations internationales émises par l'ARC était passée de 778 millions de dollars à 941 millions de dollars en 2006 (et de 300 millions de dollars à 729 millions de dollars, respectivement, à l'égard d'opérations internationales effectuées par des grandes sociétés).

Les vérificateurs utilisent dorénavant des listes de contrôle et autres outils de planification pour déterminer si une société est en défaut de conformité et pour entreprendre des vérifications de prix de transfert et de sociétés étrangères affiliées. De plus, le temps prévu pour la vérification d'une grande société s'est accru considérablement.

Selon le rapport de la VG, la plupart des données sur l'évaluation des risques utilisés par l'ARC proviennent de sa base de données de déclarations étrangères, annexes à la T2 et documentation des prix de transfert; ces données sont nettement moins complètes que celles qui sont utilisées par d'autres administrations, notamment l'Australie et les États-Unis. En effet, l'administration fiscale australienne peut avoir accès à tous les renseignements sur les flux monétaires importants à l'échelle internationale – accès qui est refusé à l'ARC à cause des préoccupations du gouvernement canadien au chapitre du respect de la vie privée. L'IRS a accès à des informations à même les déclarations beaucoup plus exhaustives exigées des sociétés américaines à l'égard de leurs opérations avec des sociétés étrangères affiliées, et il peut également avoir accès à des informations, compte tenu de 20 ententes d'échange de renseignements conclus avec des pays non signataires d'une convention fiscale avec lui.

La VG recommande que l'ARC cherche à avoir accès à de plus amples renseignements sur les pratiques commerciales actuelles adoptées à l'échelle internationale par les groupes sectoriels et sur les opérations particulières des contribuables, lorsqu'elle peut démontrer que cela lui permettrait d'améliorer l'identification et l'évaluation des nouveaux risques fiscaux à l'échelle internationale ou l'observation des règles fiscales internationales. Le rapport de 2007 révèle que l'ARC a augmenté ses demandes de renseignements en provenance d'administrations étrangères et conclut que les vérificateurs de l'ARC ne font toujours pas suffisamment appel aux pouvoirs de l'ARC pour effectuer de telles demandes lorsqu'un contribuable est en défaut de fournir des renseignements sur une base volontaire.

Selon la VG, l'inobservation en matière d'impôt à l'échelle internationale, qui est mesurée en fonction des recouvrements fiscaux découlant des vérifications, demeure une question de vérification importante en ce qui concerne les grandes sociétés : au cours des quatre dernières années, environ 30 % des nouvelles cotisations des grandes sociétés au Canada ont résulté de vérifications liées à l'impôt à l'échelle internationale. La VG a également remarqué des résultats très divers relativement à la valeur des nouvelles cotisations internationales dans les BSF pour cette période : seulement 25 % des recouvrements découlant de ces vérifications internationales provenaient des bureaux du Grand Toronto alors que plus de 40 % des grandes sociétés effectuant des opérations internationales avec lien de dépendance y transmettaient leurs déclarations. La VG recommande que l'ARC élabore des stratégies adéquates afin d'uniformiser, à l'échelle du pays, tant le plan utilisé pour effectuer les vérifications internationales des grandes sociétés que l'étendue de ces vérifications en fonction des risques fiscaux.

Selon la VG, l'ARC a obtenu des résultats peu concluants dans ses études sur l'observation et sur l'évaluation des risques liés aux revenus de placement, de pension et d'entreprise versés à des non-résidents assujettis à l'impôt au Canada. Les résultats n'ont pas été concluants en partie parce que les données des feuillets de renseignements fournis par les payeurs étaient de piètre qualité et en partie parce que l'ARC a trouvé difficile de rapprocher des éléments d'information au contribuable approprié. La VG recommande à l'ARC de demander des modifications législatives pour obliger tous les particuliers, sociétés et fiducies non-résidents qui sont assujettis à l'impôt au Canada à utiliser un numéro d'identification-impôt, un mécanisme qui aiderait l'ARC à rapprocher les données électroniques, à améliorer les évaluations de l'observation et des risques, et à simplifier les activités d'exécution.

Paul Hickey
KPMG LLP, Toronto

François Vincent
KPMG s.e.n.c.r.l., Montréal

RÈGLEMENT INTRA VIRES

La législation fiscale peut être contestée si elle prévoit la levée d'un impôt ou d'une taxe au-delà du pouvoir constitutionnel du législateur. (Voir, « Taxe inconstitutionnelle recouvrable », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, février 2007.) De plus, les lois fiscales, comme d'autres lois complexes, prévoient habituellement l'adoption de règlements connexes qui complètent le cadre législatif. Ces mesures législatives subordonnées ne peuvent excéder le pouvoir de la loi habilitante; sinon, elles sont *ultra vires*. Le récent jugement de la CCI dans *Weyerhaeuser* (2007 CCI 65) illustre la force et les limites du principe pour contester l'administration fiscale dont les règlements vont au-delà des compétences du législateur.

L'alinéa 153(1)g exige du payeur des « honoraires, commissions ou autres sommes pour services » qu'il retienne « la somme fixée selon les modalités réglementaires ». L'article 105 du Règlement a donc été adopté pour exiger la retenue sur le versement à un non-résident d'un « honoraire, commission ou autre montant à l'égard de services rendus au Canada ». Dans *Weyerhaeuser*, le contribuable avait fait l'objet d'une nouvelle cotisation parce qu'il avait omis d'effectuer des retenues, entre autres, sur des remboursements de débours à un non-résident.

Selon la CCI, le principe de base est clair : le pouvoir de faire des règlements est limité à ce que le législateur a prévu dans la loi. Le tribunal a conclu que le libellé de l'alinéa 153(1)g portait sur les paiements de la nature du revenu, tout comme les alinéas a) à t) du paragraphe 153(1). Dans son sens ordinaire, la disposition habilitante – l'alinéa 153(1)g – couvre les montants payés pour des services mais non les remboursements de dépenses engagées dans le cadre de la prestation de ces services. (Une longue série de jugements établit le caractère non imposable des remboursements de débours.) L'objet de la disposition va dans le même sens. Elle vise à assurer la disponibilité de fonds qui serviront au paiement de tout impôt exigible s'il est finalement établi que le contribuable est assujéti à l'impôt au Canada. Cet alinéa n'est pas une disposition qui impose une responsabilité; elle ne prévoit pas la levée d'un impôt, mais exige simplement que l'on effectue une retenue pour tenir compte d'un impôt à payer potentiel. La retenue effectuée sur un remboursement – et non un montant imposable – ne servirait pas les objets de l'alinéa 153(1)g ou de la Loi dans son ensemble. Exiger une retenue d'impôt serait contraire aux intérêts de l'industrie canadienne : si des non-résidents devaient attendre de soumettre une déclaration avant d'obtenir un remboursement de 15 % des dépenses remboursées, cela découragerait les gens d'offrir leurs services à des clients canadiens. De plus, l'ARC ne peut, par voie administrative dans ses IC, établir des « exceptions administratives » à la retenue, imposer des exigences qui vont au-delà de ce qui

est prévu dans la Loi ni établir des règles de preuve qu'un contribuable doit respecter.

Pendant, le règlement n'était pas *ultra vires* simplement parce que les termes « à l'égard de » ont été décrits par la Cour suprême du Canada dans *Nowegijick* ([1983] 1 RCS 29) comme signifiant « la portée la plus large possible ». Ce jugement a été prononcé dans le contexte de la *Loi sur les Indiens* et a été façonné par l'obligation de la Couronne envers les peuples autochtones. En l'espèce, la CCI a préféré « atténuer l'interprétation » du règlement. Le principe directeur était qu'un texte législatif émanant du Parlement, d'une législature ou d'un organisme subordonné à qui le pouvoir de légiférer a été délégué devrait être interprété de façon à ce que son fonctionnement soit limité aux questions qui relèvent de l'organisme habilitant (*McKay*, [1965] RCS 798). L'article 105 du Règlement a été interprété comme étant *intra vires* et il ne s'appliquait donc qu'aux éléments relevant de la compétence du paragraphe 153(1) habilitant – à savoir, les montants potentiellement imposables au Canada. La CCI a également laissé entendre qu'elle aurait pu en arriver au même résultat en « récrivant » le règlement pour le rendre *intra vires*, parce qu'elle était convaincue que le gouverneur en conseil aurait exercé son pouvoir réglementaire de cette façon s'il avait reconnu adéquatement les limites du pouvoir (*British Columbia Ferry Corporation*, [2001] 4 FC 3, et *Société des alcools du Québec*, 2002 CAF 69).

Weyerhaeuser est un exemple de la façon dont la validité d'un impôt ou d'une taxe peut être contestée en invoquant qu'il est *ultra vires* de la législation habilitante. Cette cause montre aussi le difficile combat qu'un contribuable peut avoir à mener, en particulier si on tient compte du principe selon lequel les tribunaux devraient tenter, si possible, d'atténuer l'interprétation d'un règlement *ultra vires* pour le rendre *intra vires*. Nonobstant la théorie de l'interprétation restrictive, toutefois, l'argument de l'*ultra vires* demeure important, surtout lorsque le fisc se fonde sur un règlement pour établir une exemption ou une obligation fiscale. Le rejet des exigences de l'IC jette un éclairage sur ce deuxième niveau du processus décisionnel de l'administration et met l'accent sur le fait que les hypothèses ou approches de la Couronne ne résisteront peut-être pas à l'examen minutieux des tribunaux.

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

RÉMUNÉRATION DIFFÉRÉE : PIÈGES AMÉRICAINS

Généralement, la plupart des employeurs canadiens dont des dirigeants sont assujéti à l'impôt aux États-Unis savent que les régimes de rémunération différée non

admissibles de ces employés doivent être soumis à un examen pour en contrôler la conformité à l'article 409A du *Code*, adopté en 2004, ou l'admissibilité à l'exemption. Les employeurs ont normalement jusqu'à la fin de 2007 pour modifier officiellement leurs régimes (IRS *Notice* 2006-79) qui, entre-temps, doivent être gérés de bonne foi en conformité avec l'article 409A.

L'article 409A a modifié de façon radicale les règles régissant la rémunération différée non admissible, faisant disparaître du coup une grande partie de la souplesse qui caractérisait ce mode de rémunération. (Certains reports bénéficient de droits acquis.) De nouvelles restrictions importantes sont imposées aux avantages reportés et aux distributions, et des changements sont apportés à la forme et au moment du paiement. Les pénalités pour non-conformité sont sévères (imposition immédiate de tous les montants acquis, intérêts, et taxe d'accise de 20 %), faisant ressortir la nécessité d'accorder une grande attention aux nouvelles règles. La conformité a été compliquée encore davantage par le délai de publication des règlements définitifs. Des règlements proposés ont été publiés le 29 septembre 2005 (Reg. 158080-04); les règlements définitifs promis pour le printemps de 2006 n'existent toujours pas, ce qui force les employeurs à s'en remettre à des directives intermédiaires et laisse de nombreuses questions sans réponse.

La plupart des employeurs ont ciblé leurs examens sur les régimes de rémunération différée non admissibles traditionnels, tels les régimes de retraite supplémentaires accordés aux dirigeants (SERP) et les régimes d'avantages excédentaires. Cependant, la définition de rémunération différée (« *deferred compensation* ») à l'article 409A est très large et couvre un important éventail de régimes et de conventions qui peuvent fort bien avoir échappé jusqu'ici à l'examen des employeurs. Ceux-ci doivent étendre la portée de leurs examens pour y inclure de nombreuses conventions de rémunération non traditionnelles, au risque de violer par inadvertance l'article 409A.

La plupart des **options d'achat d'actions** non admissibles, par exemple, sont expressément exonérées, mais seulement si elles ne sont pas escomptées : le prix de levée doit être égal ou supérieur à la JVM des actions sous-jacentes à la date de l'octroi. Les options escomptées doivent être conformes à l'article 409A, sans quoi elles sont assujetties à l'impôt et à des pénalités au moment de l'acquisition. Des règles semblables s'appliquent aux droits à la plus-value d'actions. En pratique, les bénéficiaires peuvent être tenus de lever les options escomptées à un moment qui a été déterminé lors de leur octroi initial. Le bénéficiaire perd une grande partie de l'avantage puisqu'il n'a plus la possibilité de choisir l'année d'imposition au cours de laquelle il lèvera les options et inclura le montant dans son revenu. Les sociétés privées ont également l'obligation de démontrer que leurs options sont émises à la JVM pour échapper à l'application de l'article 409A.

Les options d'achat d'actions non escomptées (dont les options d'achat d'actions incitatives) sont exonérées au départ, mais elles peuvent être soumises aux nouvelles règles par inadvertance si elles sont modifiées d'une façon non autorisée qui pourrait se traduire, en fait, par un nouvel octroi aux fins de l'article 409A. Si le prix de levée est inférieur à la JVM à la date du nouvel octroi, les options précédemment exonérées deviennent contaminées. Certaines modifications – comme l'acquisition des droits avant terme – sont permises, mais les modifications des conditions des options existantes doivent être faites avec prudence. Ainsi, les employeurs ont l'habitude d'allonger la période de levée pour les employés qui quittent leur emploi. Une telle prolongation peut être permise si elle ne va pas au-delà de la fin de l'année civile suivant la date d'expiration de l'option antérieure, ou deux mois et demi après cette date, selon la plus tardive des deux dates. Si la prolongation est plus longue, l'option est généralement soumise à l'article 409A, auquel elle contrevient, à compter de la date de l'octroi initial, sans égard au prix de levée.

Les **conventions de cessation d'emploi** doivent également être examinées avec soin. Les indemnités consenties lors d'un départ forcé peuvent être exonérées si elles ne dépassent pas deux fois la rémunération ou le plafond admissible du régime (225 000 \$ pour 2007), selon le moins élevé des deux, et si elles sont entièrement réglées à la fin de la deuxième année civile suivant l'année de la cessation d'emploi. Un paiement qui ne satisfait pas aux conditions de l'exception pour cessation d'emploi peut quand même satisfaire une autre exception. Par exemple, une indemnité payée lors d'un départ forcé satisfait aux conditions de l'exception pour un report à court terme si tous les paiements sont faits dans les deux mois et demi suivant la fin de l'année de la cessation d'emploi. Cependant, les conventions de cessation d'emploi prévoient souvent des avantages si le départ volontaire d'un dirigeant est « motivé », et les directives actuelles excluent les indemnités versées en vertu d'une telle convention à la fois des exceptions touchant les indemnités de cessation d'emploi et des exceptions visant les reports à court terme, même si l'événement véritable qui donne lieu au paiement est un départ forcé.

Les indemnités de cessation d'emploi non exonérées doivent être conformes à l'article 409A. En général, la date et la forme du paiement doivent être précisées dès le départ dans le contrat de travail ou la convention de cessation d'emploi, et les modifications de calendrier sont sévèrement limitées. Par exemple, il n'est pas permis d'accélérer les paiements en les faisant passer de versements périodiques à un paiement forfaitaire. Les indemnités payables à certains employés clés de sociétés publiques peuvent être soumises à un délai de paiement de six mois.

Une grande variété d'**autres régimes et conventions** comportent un élément de rémunération différée, incluant les polices en cas de cessation d'emploi, les

régimes de primes différées et les régimes d'options d'achat d'actions fictives. Les avantages visés se retrouvent souvent dans d'autres ententes, comme des contrats individuels d'emploi, de consultation et de changement de contrôle. Il faut examiner toute entente ou convention pour déterminer si un paiement fait à un fournisseur de services au titre d'un droit à rémunération qui est devenu exécutoire dans une année est différé sur une année ultérieure. Les conventions non conformes peuvent s'appliquer à une seule personne ou à des personnes autres que des employés, tels des administrateurs, des entrepreneurs indépendants, et des associés qui fournissent des services contre rémunération.

Anita Coles Costello
Hodgson Russ LLP, Buffalo

COURRIER LIVRÉ EN PERSONNE : INCIDENCE POUR LA RS&DE

Un changement dans la politique de l'ARC au sujet de l'estampillage du courrier livré en personne a une incidence importante pour les demandeurs en matière de RS&DE, en particulier parce que l'ARC n'a plus le pouvoir réglementaire d'accepter les demandes en matière de RS&DE produites en retard.

Auparavant, chaque bureau local de l'ARC offrait aux contribuables, sur demande, l'estampillage des documents livrés en personne. Ce service a été interrompu en 2006, laissant deux choix aux contribuables : déposer leurs documents dans la boîte postale du bureau local ou les faire estampiller par le bureau de poste. Aucun de ces choix ne garantit que les documents se rendront au centre de services fiscaux de l'ARC en sécurité pour y être traités. Des documents produits en retard, mal classés ou perdus pouvaient signifier l'imposition d'intérêts et de pénalités au contribuable. Le changement de politique de l'ARC suscite de vives inquiétudes et le Ministre, a réagi, le 7 décembre 2006, en déclarant en ces termes que l'ARC estampillerait les enveloppes et non les documents eux-mêmes. : « [B]ien que le personnel aux comptoirs de l'ARC ne puisse pas confirmer l'intégralité ou l'acceptabilité du contenu, [...] il apposera sur l'enveloppe scellée la date de livraison, ce qui permettra au contribuable de savoir que l'opération a été enregistrée. »

L'estampillage de documents est particulièrement important pour les demandeurs du crédit d'impôt à l'investissement (CCI) à la RS&DE à cause du délai très strict de production. Les formulaires prescrits (T661, T2SCH31 (pour les sociétés) ou T2038(Ind) (pour les particuliers) doivent être produits au plus tard le jour qui tombe 12 mois après la date limite de production de la déclaration de revenus du contribuable pour l'année au cours de laquelle la dépense de RS&DE a été engagée. Si

la demande n'est pas produite à temps, le CII à la RS&DE sera perdu, et aucun délai de grâce n'est accordé. Avant le 17 novembre 2005, dans certains cas, le contribuable pouvait demander que le Ministre renonce au délai de production. Cependant, le projet de loi C-33 (adopté en première lecture à la Chambre des communes le 22 novembre 2006) élimine cette possibilité et fait disparaître effectivement tout recours dont disposaient les demandeurs en matière de RS&DE lorsqu'ils n'étaient pas en mesure de produire leur demande à temps, même dans des circonstances indépendantes de leur volonté, comme un décès dans la famille, un incendie, une inondation, etc.

Si l'ARC égare (comme cela se produit occasionnellement) n'importe lequel des formulaires prescrits ou les descriptions du projet, le demandeur sera incapable de prouver qu'il a produit à temps une demande de RS&DE complète et conforme à la loi parce que tous les documents n'auront pas été estampillés. En pratique, le directeur adjoint de la RS&DE à l'ARC pourrait décider d'accepter une demande produite en retard, mais cette discrétion est purement administrative parce que la loi n'accorde plus aucun pouvoir à cet égard. Ainsi, pour s'assurer que sa demande n'est pas en péril, un demandeur en matière de RS&DE devrait la produire suffisamment tôt pour laisser à l'ARC assez de temps pour l'examiner et confirmer que tout est en ordre. La même prudence s'applique aux demandes en matière de RS&DE modifiées. L'annonce du Ministre incite aussi déclarants à utiliser les services électroniques de l'ARC. Il n'est cependant pas possible pour le moment de produire électroniquement une demande complète de RS&DE.

Mel Machado
PricewaterhouseCoopers LLP, Ottawa

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Italie

La Cour suprême de l'Italie a confirmé qu'une société du Panama qui exerçait des activités taxables en Italie par l'intermédiaire d'une société affiliée italienne était un ES aux fins de la TVA.

France-Québec

Un nouvel accord de sécurité sociale entre la France et le Québec est entré en vigueur le 1^{er} décembre 2006.

États-Unis

L'IRS renoncera aux pénalités pour paiement insuffisant des impôts américains estimatifs par des résidents et des citoyens des États-Unis qui vivent et travaillent à l'étranger et qui demandent l'exclusion du revenu étranger et l'allocation pour frais de logement à l'étranger.

Pays-Bas

Dans l'arrêt *Amurta* (C-379/05), la CEJ a eu à déterminer si l'exclusion de la retenue d'impôt sur les dividendes pour les actionnaires non-résidents détenant une participation de plus de 5 % mais inférieure à la participation minimale dans la directive société mère-filiale est compatible avec la règle de la libre circulation des capitaux dans l'Union européenne.

Danemark

Les modifications fiscales majeures qui ont fait suite à l'arrêt *Cadbury Schweppes* (C-196/04) de la CEJ visent à contrer la planification fiscale par voie de rachat et de rendre les règles sur les SEA conformes à la législation de l'UE, incluant la réduction du taux d'impôt sur le revenu des sociétés, qui passe de 28 % à 22 %.

Japon

Des propositions de réforme fiscale instaurent des règles anti-évitement pour les réorganisations transfrontalières après septembre 2007. De nouvelles mesures bonifient le régime des EAPT au plan de l'administration et des procédures connexes, et introduisent de nouveaux critères pour les paradis fiscaux si des actions comportent des droits de vote différents lors de la distribution d'actions ou des droits différents aux distributions de la société. À compter du 1^{er} avril 2008, le bail financier sans transfert de droit de propriété est considéré comme une vente et un achat et non comme un loyer.

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.

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.