

RSAP : PÉNALITÉS ADMINISTRATIVES DES DOUANES

Le 7 octobre 2002, l'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC) a achevé la mise en place complète du Régime de sanctions administratives pécuniaires (RSAP), un régime de pénalités administratives destiné à encourager et soutenir l'observation de la réglementation sur les douanes, incluant la *Loi sur les douanes*, le *Tarif des douanes* et leurs règlements. L'ancien article 32.2 de la *Loi sur les douanes* exigeait la correction obligatoire des erreurs sur la déclaration en douane dans les 90 jours de la date où une personne avait des « motifs de croire » que la déclaration était inexacte. Le RSAP devait permettre d'améliorer l'observation de la réglementation sur les douanes parce que les importateurs choisiraient de corriger ces erreurs plutôt que de se voir imposer automatiquement une pénalité en vertu du RSAP si le délai de correction de 90 jours n'était pas respecté. Un récent changement de politique de l'ASFC pourrait avoir pour effet d'étendre la portée des pénalités en vertu du RSAP au-delà de ce que le législateur avait prévu.

Dans le cas où l'erreur est manifeste – p. ex., si un importateur importe une chaise mais qu'il la classe dans la catégorie des poissons crus – l'ASFC a commencé à adopter la position administrative selon laquelle l'importateur aurait eu des « motifs de croire » que la déclaration était inexacte au moment où elle avait été faite. La pénalité en vertu du RSAP pour défaut de corriger l'erreur dans les 90 jours s'applique donc dans à peu près tous les cas où des erreurs commises par inadvertance ne sont pas relevées dans les 90 jours. Cette interprétation semble plutôt incompatible avec le critère objectif justifiable pour la découverte d'erreurs dans les déclarations *ex post facto*, et semble avoir pour effet de remplacer ce critère par une norme de perfection pour les déclarations en douane.

L'ASFC a indiqué qu'en date du 31 janvier 2007, si une telle erreur est portée à son attention dans le cadre d'une vérification des douanes et qu'une correction en vertu de l'article 32.2 est exigée, la pénalité en vertu du RSAP s'applique à la correction obligatoire. En date du 31 janvier 2007, l'ASFC appliquera des pénalités additionnelles en vertu du RSAP aux auto-corrrections obligatoires, à la fin d'une vérification de conformité ou d'une activité de surveillance, s'il a été conclu que l'importateur avait préalablement eu des « motifs de croire ». Le critère fondé sur les « motifs de croire » est défini non pas en fonction de ce que l'on peut raisonnablement supposer que l'importateur savait (l'importateur savait-il réellement qu'il classait les chaises dans la catégorie des poissons crus ?) mais plutôt de l'hypothèse selon laquelle l'importateur devait savoir qu'il commettait une erreur (s'il y avait porté attention).

Les pénalités sont actuellement imposées aux importateurs soumis à une vérification en 2007. On s'attend à ce que des causes types soient soumises au Tribunal canadien du commerce extérieur pour qu'il évalue la logique de cette approche administrative. Si l'ASFC a raison et que les pénalités s'appliquent à la date de la vérification parce que l'importateur a omis de corriger l'erreur dans les 90 jours où il avait eu des « motifs de croire », peut-il être autrement forcé à faire les auto-corrrections exigées par l'ASFC ? Ne rien faire ne représente peut-être pas une stratégie viable pour un importateur : une fois que le vérificateur de l'ASFC porte l'erreur à l'attention de l'importateur, celui-ci a alors clairement une raison de croire qu'une erreur s'est produite. La pénalité en vertu du RSAP s'applique évidemment si les corrections appropriées ne sont pas apportées à ce moment.

Pour un importateur, les conséquences monétaires peuvent être importantes. La pénalité minimale s'établit à 100 \$ par opération, mais pour chaque erreur, elle peut atteindre 5 % de la valeur des marchandises importées (à concurrence de 25 000 \$). L'incidence du RSAP est beaucoup plus large que son application à une correction non effectuée conformément à l'article 32.2. Les pénalités en vertu du RSAP s'appliquent aussi en cas de défaut de déclaration de produits importés dans le délai prévu et en la forme et selon les modalités réglementaires; de défaut de tenir des registres à l'endroit prévu; de défaut de fournir la preuve de l'origine du produit, si l'on est tenu de le faire; et de défaut de corriger, dans les 90 jours, une déclaration d'origine de produits, une classification tarifaire ou la valeur en douane.

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

Dans ce numéro

RSAP : Pénalités administratives des douanes	1
La TVP de l'Ontario sur les logiciels – 2	2
Obtenez un numéro d'abri fiscal : L'arrêt Baxter	2
Un employé sur cinq	3
Cadre non-résident; acomptes pour les fiducies	4
Interprétation compatissante	5
Créance douteuse entre parties liées	6
Mise à jour des taux d'impôt des sociétés	7
Initiative de lutte contre les paradis fiscaux	8
Les fonds de couverture	9
Acquisition d'une société S	10
Actualités fiscales étrangères	11

LA TVP DE L'ONTARIO SUR LES LOGICIELS — 2

En avril 2006, le gouvernement de l'Ontario a rendu publique une version remaniée du guide de la TVP, « Programmes informatiques et services connexes » (n° 650), qui a suscité les craintes de l'industrie qui estimait que les règles devenaient encore plus complexes. Deux sujets de préoccupation particuliers concernaient les services informatiques exonérés et les définitions de programmes informatiques personnalisés. (Voir *Faits saillants en fiscalité canadienne*, « La TVP de l'Ontario sur les logiciels », juillet 2006.) Après une année d'expérience de vérification selon le nouveau guide, il semble que les craintes de l'industrie étaient pleinement justifiées. Dans le passé, le ministère travaillait avec les contribuables et il tenait compte des caractéristiques propres à un secteur d'activité ou à un produit particulier pour trouver une solution raisonnable à l'application de la TVP. Il est peut-être temps pour le ministère de revenir à cette pratique.

■ **Services informatiques exonérés.** Les nouvelles conditions contenues dans le guide relativement à l'admissibilité à l'exemption insistent moins sur la nature du service et davantage sur le fait de savoir s'il est fourni conjointement avec des services taxables. Par exemple, la législation (*Retail Sales Act Regulation*, RRO 1990, régl. 1012) exonère expressément la planification de projet, définie de façon à inclure l'analyse du cahier des charges, la détermination et la vérification des produits préalables en matériel et logiciel, l'ordonnancement, la préparation de rapports, l'examen de la documentation et les discussions de toute sorte. Selon le guide, de tels services sont taxables s'ils doivent être rendus pour fournir un service taxable; si des services de planification sont fournis tout au long du projet, seuls les services fournis au stade initial peuvent être exonérés. Le guide n'est pas clair à ce sujet, mais il semble dire que les étapes types de la planification d'un projet pour un contrat de configuration et d'installation d'un programme informatique taxable ne sont plus exonérées, ou qu'elles ne le sont qu'au début du projet. De telles conclusions semblent aller à contre-courant de la législation et des précédentes interprétations du ministère, et elles ne tiennent pas compte du fait que la planification pour un projet d'implémentation plus important peut s'effectuer de façon continue alors que les plans initiaux sont modifiés pour répondre aux exigences changeantes du client ou à des contretemps imprévus.

Ce revirement crée de l'incertitude quant au sort qui attend d'autres services exonérés. La codification des exonérations était probablement destinée à introduire certitude et simplicité dans un régime de taxation complexe par ailleurs. De nombreux fournisseurs de services informatiques ont minutieusement mis au point des matrices pour la taxe sur la base des exonérations et

de l'assujettissement à la taxe selon ce qui était prévu dans la loi; ils doivent maintenant se demander s'ils pourraient être redevables de taxes qui, selon la nouvelle interprétation, auraient dû être perçues. Leurs clients, déjà accablés par les taxes élevées qu'ils ont à payer sur leurs dépenses informatiques, n'ont peut-être pas versé ou autocotisé un montant de taxe suffisant, selon le ministère.

■ **Logiciel personnalisé.** La question de savoir si un logiciel est véritablement personnalisé est aussi en train de devenir un problème de vérification inquiétant. Un programme informatique personnalisé est conçu et mis au point uniquement pour satisfaire aux exigences précises d'une personne et est destiné à son usage exclusif. Selon le ministère, un logiciel n'est personnalisé que si tous les droits à celui-ci sont transférés à l'acheteur; autrement, le logiciel est un programme informatique taxable. En pratique, un logiciel peut être créé pour un utilisateur et il tient compte de toutes les innovations les plus récentes, mais il peut toujours inclure des sous-programmes et des séries de codes dont le programmeur ne peut pas ou ne veut pas céder le contrôle. Les éléments réutilisables peuvent inclure un code pour les programmes de sécurité standards qui ne reflète pas le caractère unique et véritable du programme ou n'y est pas adapté mais qui, pour des raisons pratiques, est utilisé fréquemment. Un programmeur devrait être autorisé à réutiliser un code sans porter atteinte au caractère unique du logiciel : le fait que le marbre soit couramment utilisé dans la construction de maison ne remet pas en question la qualité unique du Taj Mahal.

Audrey Diamant

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

OBTENEZ UN NUMÉRO D'ABRI FISCAL : L'ARRÊT BAXTER

Dans *Baxter* (2007 DTC 5199), la CAF a infirmé la décision de la CCI et a conclu que le contribuable avait acquis une participation dans un abri fiscal selon la définition de l'article 237.1 de la Loi. (Voir *Faits saillants en fiscalité canadienne*, « Abri fiscal et conseil », juin 2006.) Comme personne n'avait obtenu le numéro d'abri fiscal nécessaire, aucune déduction pour amortissement du coût en capital n'avait été accordée à l'égard des licences d'utilisation des logiciels acquises.

Pour qu'un placement soit considéré comme un abri fiscal, selon le paragraphe introductif (le préambule), on doit disposer « de déclarations ou d'annonces faites ou envisagées relativement à l'arrangement ou au bien » qui donnent à entendre qu'un second critère numérique sera satisfait. Le critère numérique exige qu'à la fin de toute année d'imposition qui se termine dans les quatre ans suivant le jour où le placement dans le bien est fait, un montant (une perte, dans le cas d'une société de personnes) afférent au placement effectué (y compris le

droit à un revenu) et déclaré comme étant déductible dans l'année ou une année précédente doit être égal ou supérieur au coût du placement (déduction faite des avantages visés par règlement).

Devant la CCI, la Couronne a reconnu qu'aucune déclaration ou annonce n'avait été faite à Baxter – des déclarations ou annonces avaient été faites à d'autres personnes. Baxter était un avocat qui comprenait les conséquences fiscales de l'achat d'un logiciel et qui s'en était remis à un ami pour l'évaluation du placement. À la lumière des faits, la CAF a estimé que Baxter avait lu l'opinion fiscale donnée au promoteur, où il était expressément mentionné qu'il pouvait être démontré aux acheteurs éventuels et indiqué que le placement serait pleinement déductible sur deux ans. (Il était également précisé dans l'opinion fiscale que celle-ci ne contenait aucune déclaration, annonce ou garantie concernant les conséquences fiscales associées au logiciel pour un contribuable.) La CAF a cependant conclu que les projections financières, d'autres informations promotionnelles, les évaluations et une opinion fiscale préparées par le promoteur ou pour son compte en vue d'une distribution par des représentants à des acheteurs éventuels – ou qui avaient été mis à leur disposition – constituaient des déclarations ou des annonces au sens de la définition d'un abri fiscal. La CAF a rejeté la conclusion de la CCI selon laquelle les règles relatives aux abris fiscaux n'empêchaient pas une déduction pour amortissement du coût en capital : la CCI avait affirmé que la DPA n'était pas un montant engagé et qu'en conséquence, la définition d'un abri fiscal n'était pas respectée.

Même si les fiscalistes reconnaissaient en général que le libellé du préambule de la définition d'abri fiscal dans la loi était très large, et qu'il englobait à la fois les communications verbales et écrites, nombre d'entre eux, plus prudents, étaient d'avis que le critère du préambule voulant que des « déclarations et annonces » aient été faites exigeait un lien direct entre l'information contenue dans les déclarations et annonces et la capacité du contribuable de s'y fier. Cette croyance reposait sur le fait que le mot « annonce » a un sens juridique distinct, à savoir une déclaration de fait énoncée dans le but d'inciter une autre personne à conclure un contrat. Dans l'arrêt *Will-Kare Paving & Contracting* (2000 DTC 6467), la CSC a affirmé que lorsqu'un passage de la Loi a un sens juridique et un sens ordinaire, c'est le sens juridique qui doit être retenu. (Voir *Faits saillants en fiscalité canadienne*, « Mise à jour sur les abris fiscaux », janvier 2007.) En revanche, dans *Baxter*, la CAF a conclu qu'il faut donner un sens non technique à l'exigence voulant qu'une déclaration ou une annonce donne à entendre que le critère numérique sera satisfait. Par conséquent, l'abri fiscal existe si l'information requise est publiée ou communiquée par un promoteur à des acheteurs éventuels.

Si les règles relatives aux abris fiscaux s'appliquent, le montant de toute dépense qui peut être passée en charges

peut être diminué, en vertu du paragraphe 143.2(6), d'un montant à recours limité ou d'un rajustement à risque. Une dépense est définie comme comprenant non seulement un décaissement ou une charge mais aussi le coût ou le coût en capital d'un bien.

Le principal non réglé d'une dette est réputé être un montant à recours limité à moins qu'une entente de bonne foi n'ait été conclue au moment où la dette est survenue en vue de son remboursement dans un délai raisonnable ne dépassant pas 10 ans et en vue du paiement des intérêts; les intérêts doivent être payables au moins une fois par année et s'élever au moins au taux prescrit (calculé comme le plus faible du taux réel au moment où la dette a été conclue et du taux du moment) et être effectivement payés au plus tard 60 jours après la fin de l'année d'imposition. En général, toute dette à long terme (ou prix d'achat non réglé) dont on ne prévoit pas qu'elle sera entièrement réglée dans un délai de 10 ans est réputée constituer un avantage visé par règlement; une exception est prévue pour le débiteur qui est une société de personnes si des immobilisations corporelles situées au Canada sont en cause et que d'autres critères sont respectés.

Le rajustement à risque (semblable au montant à risque) réduit une dépense de tout montant ou avantage que le contribuable (ou une personne avec qui il a un lien de dépendance) a le droit de recevoir sous quelque forme que ce soit, accordé en vue de réduire l'effet d'une perte que le contribuable peut subir relativement à la dépense ou au bien. Des rajustements à risque peuvent être faits, p. ex., sous forme de remboursement, de compensation, de garantie de recettes, de produit de disposition, de prêt ou d'autre forme de dette.

Si l'on s'attend à ce que le seuil numérique du critère de l'abri fiscal de l'article 237.1 soit respecté, tout investisseur qui envisage d'acquérir un bien doit tenir compte du risque de ne pas obtenir de numéro d'identification d'abri fiscal avant d'investir. Cet avertissement s'applique même lorsque le contribuable prend ses propres décisions et fait ses propres analyses du placement, si les promoteurs ont obtenu ou préparé les documents pertinents qui sont mis à la disposition de tout (autre) acheteur éventuel. Tous les paris pourraient être défaits pour ce qui est de se fier à ce que les fiscalistes désignent souvent comme l'« *organizer exemption* » lorsque chaque partie agit comme principal et a son propre avocat.

John Jakolev et Graham Turner
Jet Capital Services Limited, Toronto

UN EMPLOYÉ SUR CINQ

Le secteur public demeure le principal employeur au Canada, mais son importance relative a toutefois diminué au cours des 15 dernières années. Le nombre d'employés des différents ministères s'est accru à tous les

**Emplois dans le secteur public en pourcentage
de l'ensemble des employés**

	Ministères	Sociétés d'état	Total secteur public
1991	21,0	2,7	23,8
1992	21,4	2,7	24,1
1993	21,2	2,5	23,7
1994	20,5	2,5	23,0
1995	19,9	2,3	22,2
1996	19,2	2,0	21,2
1997	18,5	1,9	20,3
1998	17,9	1,9	19,8
1999	17,4	1,8	19,2
2000	17,1	1,8	18,9
2001	17,6	1,8	19,4
2002	17,6	1,7	19,3
2003	17,6	1,7	19,3
2004	17,4	1,7	19,1
2005	17,5	1,6	19,1
2006	17,5	1,6	19,1

niveaux, mais celui des sociétés d'État a fortement diminué en chiffres absolus. Aucune de ces deux catégories d'emploi n'a soutenu le rythme de croissance de la population active.

Comme le montre le tableau, les employés de ministères à tous les niveaux de l'appareil gouvernemental sont passés de 21,0 % de l'ensemble des Canadiens actifs en 1991 à seulement 17,1 % en 2000 et ils n'ont à peu près pas bougé depuis. En termes absolus, les chiffres sont passés de 2,7 millions en 1991 à un creux de 2,5 millions en 2000, puis sont remontés à près de 2,9 millions en 2006.

Par suite de la privatisation de plusieurs grandes sociétés d'État par le gouvernement fédéral, le nombre d'employés des sociétés d'État est passé de 351 000 en 1991 à un creux de 258 000 en 1997; il a légèrement évolué par la suite, atteignant 263 000 en 2006. Cette baisse de l'importance relative est illustrée dans le tableau.

Les gouvernements provinciaux et territoriaux, qui comptaient environ la moitié de tous les employés ministériels, affectaient la moitié de leurs employés aux services de santé et services sociaux. Le nombre d'employés des ministères fédéraux est passé de 15,3 % de l'ensemble des Canadiens actifs en 1991 à un creux de 13,1 % en 1998 pour remonter par la suite à 13,6 % en 2006. L'emploi dans les collectivités locales est passé pour sa part d'un creux de 32,9 % du total en 1991 à un sommet de 35,9 % en 2001 pour revenir à 35,4 % en 2006.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

CADRE NON-RÉSIDENT; ACOMPTE POUR LES FIDUCIES

Aucun foyer d'habitation permanent. La CCI s'est récemment prononcée en faveur du contribuable dans *Salt* (2007 CCI 118). Après avoir analysé la loi canadienne et les règles de départage de la résidence de la convention Canada/Australie, le tribunal a conclu que le contribuable n'était pas un résident du Canada entre 1998 et 2000 alors qu'il travaillait en Australie. La résidence du contribuable, qui avait été louée à une personne sans lien de dépendance pendant que le contribuable se trouvait à l'étranger, ne constituait pas un « foyer d'habitation permanent » dont il pouvait disposer à tout moment au Canada.

L'ARC était d'accord avec M. S qu'il était un résident de l'Australie pendant son affectation dans ce pays, mais elle lui a émis un avis de cotisation à titre de résident du Canada parce qu'il « résidait habituellement au Canada », selon le paragraphe 250(3). L'expression « résidait habituellement » n'est pas définie dans la Loi; il faut lui donner le sens qu'elle a dans l'usage commun. De plus, selon l'article 4(3)(a) de la convention Canada/Australie (la règle du foyer d'habitation permanent), si un contribuable est un résident des deux États selon le droit interne applicable, cette personne est considérée comme un résident du seul État contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent. Selon l'ARC, M. S disposait d'un foyer d'habitation permanent au Canada pendant qu'il vivait en Australie: il y possédait une unité de logement maintenue dans des conditions telles qu'elle pouvait être occupée pendant toute l'année, être louée à une personne avec laquelle il avait un lien de dépendance ou louée selon un contrat qui pouvait être résilié moyennant un préavis de trois mois ou moins.

Pour déterminer si la règle du foyer d'habitation permanent s'appliquait en l'espèce, la CCI a cité le commentaire sur l'article 4 de la convention modèle de l'OCDE qui précise qu'il est essentiel au concept de « foyer d'habitation » que le logement soit disponible au particulier « en tout temps » et qu'il ait été obtenu pour « un usage d'une manière durable, par opposition au fait du séjour à un certain endroit dans des conditions telles que ce séjour apparaisse comme devant être limité à une courte durée ». Le fait que M. S avait loué sa résidence canadienne (au Québec) à une partie sans lien de dépendance pour une période de 22 mois et demi et qu'il n'avait pas été en mesure de mettre fin au bail en vertu du code civil du Québec sans donner un préavis de six mois constituait une preuve suffisante qu'il ne possédait pas de foyer d'habitation permanent au Canada pendant son séjour à l'étranger. La CCI a donc conclu que M. S n'était pas réputé résider habituellement au Canada pendant son affectation en Australie.

Aucun intérêt sur acompte pour une fiducie non testamentaire. L'ARC a récemment confirmé sa position

administrative de ne pas calculer d'intérêts à une fiducie non testamentaire en défaut de versement de ses acomptes. Dans une interprétation récente, l'ARC a indiqué que l'obligation pour une fiducie non testamentaire de verser des acomptes, conformément aux articles 155 et 156, n'est pas appliquée actuellement. Selon sa politique administrative actuelle, l'ARC ne calcule pas d'intérêts sur acompte lorsqu'une fiducie en en défaut de versement d'acomptes. L'ARC précise qu'elle ne continuera pas nécessairement à appliquer cette politique indéfiniment mais que, avant de commencer à appliquer la loi, elle communiquera suffisamment d'information aux fiducies non testamentaire et aux fiduciaires pour les aider à satisfaire à leur obligation de verser des acomptes.

Cette position est conforme aux commentaires exprimés par l'ARC lors de la table ronde du congrès de 2005 de la *Society of Trust and Estate Practitioners*. L'ARC a précisé que, comme les déclarations T3 sont traitées manuellement, aucun avis pour acompte n'est envoyé et de ce fait, aucun intérêt ni pénalité n'est calculé. L'ARC a précisé que cette politique administrative pourrait changer si les déclarations T3 cessent d'être traitées manuellement.

Jim Yager

KPMG LLP, Toronto

INTERPRÉTATION COMPATISSANTE

À quelques exceptions près, les médicaments et autres substances semblables sont admissibles au crédit d'impôt pour frais médicaux s'ils réunissent les trois conditions prévues à l'alinéa 118.2(2)n, à savoir qu'ils sont 1) utilisés à des fins médicales, (2) sur ordonnance d'un médecin et 3) enregistrés par un pharmacien. Récemment, l'expression « enregistrés par un pharmacien » a été examinée par les tribunaux et a fait l'objet d'opinions de l'ARC. Souvent, les jugements sont caractérisés par une interprétation « compatissante » de la législation parce qu'ils portent sur des contribuables gravement malades. Il est probablement impossible d'extraire toute compassion de la Loi : des circonstances inhabituelles commandent souvent des décisions empreintes de compassion. Le danger réside dans l'utilisation de ces jugements comme précédents.

Le gouvernement fédéral réglemente la fabrication, la commercialisation et la vente de drogues licites, et les gouvernements provinciaux et territoriaux réglementent leur vente et le lieu de leur vente. Alors qu'il est difficile de s'y retrouver dans cette structure réglementaire byzantine, on peut dire qu'il existe quatre grandes catégories de produits thérapeutiques au Canada : 1) les médicaments de l'annexe F qui exigent l'émission d'une ordonnance par un médecin qualifié; 2) les médicaments distribués par le pharmacien qui exigent son intervention avant de pouvoir être vendus, même si aucune

ordonnance n'est nécessaire (l'insuline et la codéine, p. ex.); 3) les médicaments en vente libre que l'on trouve généralement dans les pharmacies; et 4) les médicaments non prévus dans une annexe et qui sont vendus dans n'importe quel magasin de vente au détail. Les pharmaciens jouent un rôle clé dans la distribution des drogues licites : entre autres choses, les lois provinciales les obligent à tenir des registres des médicaments sur ordonnance qu'ils distribuent. Les règles précises à cette fin varient d'une province à l'autre.

Dans certains cas, les médecins rédigent des ordonnances pour des substances qui n'en ont pas besoin, peut-être pour les rendre admissibles à un allègement fiscal ou pour qu'elles soient couvertes par des régimes privés d'assurance de soins médicaux. Les récentes causes sur l'expression « enregistrés par un pharmacien » que l'on trouve à l'alinéa 118.2(2)n) portaient sur des substances comme les vitamines, suppléments alimentaires, médicaments homéopathiques et même l'eau embouteillée, pour lesquelles aucune ordonnance n'était nécessaire; les substances en question étaient utilisées à des fins médicales sur la recommandation de médecins.

Dans *Frank* ([2001] 3 CTC 2596), la CCI a conclu que les bordereaux d'achat et les factures de vente d'un pharmacien étaient insuffisants pour constituer un enregistrement. Dans *Pagnotta* ([2001] 4 CTC 2613), la CCI a suivi l'arrêt *Frank* et elle a élargi l'interprétation compatissante de l'alinéa 118.2(2)n) à la signification du terme « prescrit » pour conclure qu'il équivalait en réalité à « recommandé ». Dans *Ray* ([2002] 4 CTC 2590), le tribunal avait entièrement ignoré les termes « enregistrés par un pharmacien »; la CAF a infirmé le jugement en appel, concluant que « l'interprétation compatissante » ne permettait pas aux tribunaux d'ignorer des exigences législatives, même s'il est difficile de les justifier en principe. Pour la CAF, l'alinéa 118.2(2)n) vise à assurer qu'un allègement fiscal ne soit pas accordé pour le coût de médicaments achetés en vente libre, et il n'a pas été établi que les pharmaciens, où que ce soit au Canada, étaient obligés de tenir des registres pour les vitamines, herbes et aliments en cause. En l'absence d'une telle exigence, tout registre tenu par un pharmacien n'avait pas été tenu en sa qualité de pharmacien, comme l'exige l'alinéa 118.2(2)n).

Dans le plus récent jugement sur le sujet, *Breger* (2007 CCI 254), qui portait sur des suppléments médicinaux, nutritionnels et herbaux, la CCI a accueilli l'appel d'un contribuable du Québec. Le tribunal a retenu l'argument selon lequel un pharmacien au Québec doit enregistrer tout médicament distribué sur ordonnance d'un médecin; le registre tenu par le pharmacien respectait donc le critère établi dans *Ray* parce que l'enregistrement avait été fait par le pharmacien en sa qualité de pharmacien. Il est intéressant de noter que l'arrêt *Breger* semble être un autre cas d'interprétation compatissante. Le terme « ordonnance » est défini dans la *Loi sur la pharmacie* du Québec comme une autorisation de fournir un

médicament. Un pharmacien doit remplir l'ordonnance, mais, dans *Breger*, aucune autorisation n'était nécessaire pour que le médicament soit distribué. Comme aucune autorisation n'était requise, il est difficile de voir comment les ordonnances qui avaient été émises satisfont à la définition de la loi – à savoir l'obligation d'une « autorisation de fournir un médicament ».

Dans deux récentes interprétations techniques (document n° 2007-0223981E5, 19 avril 2007, et document n° 2007-0231171E5, 9 mai 2007), l'ARC continue d'appliquer sa vision de la loi, qui est différente de celle du tribunal dans *Breger*. L'ARC ignore toute obligation réglementaire pour les pharmaciens d'enregistrer les ordonnances pour des vitamines, minéraux, aliments, suppléments ou préparations semblables.

De nombreux Canadiens participent à des régimes d'assurance de soins médicaux offerts par l'employeur. Si le régime est admissible, la participation ne donne pas lieu à un avantage imposable, sauf aux fins de l'impôt sur le revenu du Québec. Selon une règle de l'ARC, un régime d'assurance de soins médicaux admissible ne peut couvrir les dépenses qui ne sont pas reconnues comme des frais médicaux selon le paragraphe 118.2(2); cette règle n'a aucun fondement législatif, mais l'ARC l'applique systématiquement depuis de nombreuses années. Certains régimes de soins médicaux prévoient le remboursement de médicaments non prescrits: si la dépense pour ces médicaments n'est pas admissible à titre de frais médicaux selon le paragraphe 118.2(2), alors le régime cesse de satisfaire aux exigences de l'ARC.

Dans un autre cas d'interprétation compatissante, *Hoare* (2007 CCI 292), la CCI a reconnu comme frais médicaux des dépenses à des fins médicales de plus de 55 000 \$ pour le salaire versé à un tuteur privé pour deux enfants atteints de graves troubles d'apprentissage. Les enfants recevaient l'enseignement du tuteur à domicile au Nouveau-Brunswick et ils participaient à un programme de formation à distance (NIDES) offert par le système d'école publique de la Colombie-Britannique. Le programme NIDES fournissait le matériel, les devoirs et les examens, qui étaient notés par des enseignants du NIDES. Le ministère de l'Éducation du Nouveau-Brunswick avait approuvé le programme d'études des enfants, qui comportait d'autres cours que ceux offerts par le programme NIDES. La CCI a retenu la preuve que la formation à distance du NIDES occupait 75 % du temps de classe. Il semble que le tuteur donnait 6 heures et demi de cours par jour.

La CCI a pris en considération deux exigences principales relativement aux services de tutorat de l'alinéa 118.2(2)(1.91) : les services doivent « s'ajouter à l'enseignement général » du patient, et d'après le certificat d'un médecin, le patient doit être une personne qui « a besoin » des services. En ce qui a trait à la dernière exigence, un médecin avait « recommandé » que les enfants reçoivent les services spéciaux d'un tuteur. La CCI a conclu que, dans les faits, les services de tutorat

s'ajoutaient à l'enseignement général des enfants et que la recommandation du médecin constituait une exigence aux fins de l'alinéa 118.2(2)(1.91). Ces conclusions semblent être une interprétation compatissante des faits aussi bien que de la loi.

Marcel Théroux

Cassels Brock & Blackwell LLP, Toronto

CRÉANCE DOUTEUSE ENTRE PARTIES LIÉES

Dans *Cloverdale Paint Inc.* (2006 CCI 628), la CCI a permis au contribuable de déduire une provision pour créance douteuse de 4,3 millions de dollars en vertu de l'alinéa 20(1)l sur une créance avec lien de dépendance de sa filiale américaine. Cette cause étaye la position selon laquelle la possibilité de recouvrement d'une créance est plus importante que la relation entre le débiteur et le créancier pour déterminer si un contribuable canadien peut déduire une telle provision.

En 1994, le contribuable, *Cloverdale Paint Inc.* (SCAN), avait pris de l'expansion sur le marché américain par l'intermédiaire d'une filiale américaine détenue à 100 pour cent (Filiale). En 2001, le marché américain s'était dégradé; Filiale avait une créance d'environ 6,5 millions de dollars envers SCAN. Le conseil d'administration de SCAN avait décidé de continuer à financer la filiale plutôt de la fermer ou de provoquer sa faillite.

Les vérificateurs externes de la société exigeaient que les états financiers de SCAN reflètent une provision pour créances douteuses au titre des créances de Filiale, qui étaient présentées dans les éléments à long terme. Après avoir appliqué la méthode de liquidation aux actifs de Filiale, les vérificateurs en étaient arrivés à une provision d'environ 4,3 millions de dollars. SCAN avait appliqué ce traitement comptable sur sa déclaration de revenus de 2001. L'ARC était d'avis que SCAN n'avait pas le droit de déduire une provision au titre des sommes dues par Filiale, parce qu'aucune dette n'avait été établie en 2001 et que, par ailleurs, les hypothèses formulées par le contribuable pour calculer le montant de la créance douteuse ne pouvaient étayer la déduction. SCAN faisait valoir qu'elle avait satisfait à toutes les exigences du sous-alinéa 20(1)l(i), qui permet à un contribuable de déduire une provision qui est « un montant raisonnable au titre de créances douteuses [...] incluses dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année ou pour une année d'imposition antérieure ».

Sur la base des calculs des vérificateurs de SCAN, la CCI a conclu que le montant de la provision était raisonnable, de sorte que la question principale revenait à savoir si la perception de la créance, elle, était douteuse. La CCI a cité l'arrêt *Rich* (2003 DTC 5115) de la CAF, selon lequel: « Il peut être utile également dans certains cas de savoir si la relation entre le créancier et le

débiteur est ou non une relation de dépendance. Toutefois, la considération première sera l'aptitude du débiteur à rembourser la dette en totalité ou en partie. Une relation de dépendance pourra justifier un examen plus attentif qu'une relation sans lien de dépendance. Mais l'existence d'une relation de dépendance ne permet pas à elle seule, sans plus, d'affirmer que le créancier n'a pas décidé honnêtement et avec raison que la créance était irrécouvrable. » La CCI a noté que les quatre témoins de SCAN étaient des hommes intègres qui n'avaient pas pris à la légère la décision de déduire la provision. À la lumière des faits, le refus de la déduction de la provision exigerait de conclure que l'alinéa 20(1)l) ne s'applique pas à une opération entre parties ayant un lien de dépendance.

Cloverdale est une bonne nouvelle pour les contribuables. Historiquement, cependant, les jugements de la CAF sur le traitement de créances entre parties liées ne sont pas cohérents. Dans *Rich*, la majorité de la CAF a accueilli la demande du contribuable de traiter une créance d'un père sur une société appartenant au fils comme une créance douteuse; la radiation a créé une perte déductible au titre d'un placement d'entreprise pour le père. Par ailleurs, la CAF s'était prononcée contre le contribuable dans *Flexi-Coil Ltd.* (96 DTC 6350). Le tribunal était d'accord avec la cotisation de l'ARC d'une déduction pour créances irrécouvrables douteuses en vertu de l'alinéa 20(1)p) inférieure à la déduction demandée par le contribuable au titre de créances sur des filiales étrangères.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

MISE À JOUR DES TAUX D'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

Ce sont les réductions de taux opérées avant la ronde des budgets provinciaux de cette année qui comptent pour la plupart des changements apportés aux taux d'impôt sur le revenu des sociétés des provinces pour l'année d'imposition 2007. Seuls les budgets de 2007 du Manitoba, du Nouveau-Brunswick et du Québec modifient les taux d'impôt général, sur les bénéfices de F&T et des petites entreprises. Le Manitoba a réduit ses taux après 2007, le Nouveau-Brunswick a haussé son taux applicable aux petites entreprises et réduit leur plafond des affaires pour 2007 tandis que le Québec a majoré son taux applicable au revenu admissible des institutions financières et des sociétés de raffinage de pétrole pour 2007. Le tableau 1 montre les taux combinés général, sur les bénéfices de F&T et des petites entreprises pour 2006 et 2007.

Pour 2007, le taux général a été réduit en Alberta, au Manitoba et dans les Territoires du Nord-Ouest; le même taux s'applique aux bénéfices de F&T. En Saskatchewan, le taux général a diminué pour 2007, mais le taux applicable aux bénéfices de F&T est demeuré identique. Le taux général du Nouveau-Brunswick, identique au taux

Tableau 1 Taux d'impôt sur le revenu des sociétés combinés (exercice terminé le 31 décembre)

	Général (F & T)		SPCC petite entreprise	
	2006	2007	2006	2007
	<i>en pourcentage</i>			
Fédéral	22,12	22,12	13,12	13,12
Alberta	32,49	32,12	16,12	16,12
Colombie- Britannique	34,12	34,12	17,62	17,62
Manitoba	36,62	36,12	17,62	16,12
Nouveau- Brunswick	35,12	35,12	14,87	18,12
Terre-Neuve-et- Labrador	36,12 (27,12)	36,12 (27,12)	18,12	18,12
Territoires du Nord-Ouest	34,86	33,62	17,12	17,12
Nouvelle-Écosse	38,12	38,12	18,12	18,12
Nunavut	34,12	34,12	17,12	17,12
Ontario	36,12 (34,12)	36,12 (34,12)	18,62	18,62
Île-du- Prince-Édouard	38,12	38,12	18,79	17,69
Québec	32,02*	32,02*	21,23	21,12
Saskatchewan	37,61 (32,12)	35,62 (32,12)	18,12	17,62
Yukon	37,12 (24,62)	37,12 (24,62)	17,12 (15,62)	17,12 (15,62)

* Pour 2007, le taux pour les institutions financières et les sociétés de raffinage de pétrole s'établit à 33,19 %.

applicable aux bénéfices de F&T, demeure à 13 % parce que, dans son budget de 2007, la province a annulé la diminution de un point de pourcentage qui avait déjà été prévue pour 2007. La surtaxe fédérale sera éliminée après 2007 pour toutes les sociétés, et le taux général fédéral diminuera progressivement entre 2008 et 2011; le même taux s'applique aux bénéfices de F&T. Par conséquent, le taux général fédéral, incluant la surtaxe, passera de 22,12 % en 2007 à 18,5 % après 2010. Le taux général devrait également diminuer comme prévu après 2007 au Manitoba et en Saskatchewan; le taux du Québec applicable au revenu admissible augmente en 2007 pour les institutions financières et les sociétés de raffinage de pétrole, et il augmentera progressivement à compter de 2008 pour toutes les autres sociétés. L'Alberta a indiqué que son taux général reculera de deux points de pourcentage à une date qui n'est pas encore déterminée.

En 2007, les taux provinciaux applicables aux petites entreprises ont diminué dans quatre provinces et ils ont augmenté dans une seule. Le taux des petites entreprises du Manitoba est passé de 4,5 à 3 % le 1^{er} janvier 2007 et il passera à 2 % le 1^{er} janvier 2008 puis, sous réserve des

Tableau 2 Plafond des affaires d'une SPCC exploitant une petite entreprise

	De	À	Date de prise d'effet
	<i>en dollars</i>		
Fédéral	300 000	400 000	1 ^{er} janvier 2007
Alberta	400 000	430 000	1 ^{er} avril 2007
	430 000	460 000	1 ^{er} avril 2008
	460 000	500 000	1 ^{er} avril 2009
Colombie-Britannique	400 000	400 000	Inchangé
Manitoba	400 000	400 000	Inchangé
Nouveau-Brunswick	450 000	475 000	1 ^{er} juillet 2006
	475 000*	400 000*	1 ^{er} janvier 2007
Terre-Neuve-et-Labrador	300 000	400 000	1 ^{er} janvier 2007
Territoires du Nord-Ouest	300 000	400 000	1 ^{er} janvier 2007
Nouvelle-Écosse	350 000	400 000	1 ^{er} avril 2006
Nunavut	300 000	400 000	1 ^{er} janvier 2007
Ontario	400 000	400 000	Inchangé
Île-du-Prince-Édouard	300 000	400 000	1 ^{er} janvier 2007
Québec	400 000	400 000	Inchangé
Saskatchewan	300 000	400 000	1 ^{er} juillet 2006
	400 000	450 000	1 ^{er} juillet 2007
	450 000	500 000	1 ^{er} juillet 2008
Yukon	300 000	400 000	1 ^{er} janvier 2007

* Le budget de 2007 du Nouveau-Brunswick annule une augmentation de 25 000 \$ du plafond des affaires (qui était prévue pour le 1^{er} juillet 2007) et le réduit à 400 000 \$ en date du 1^{er} janvier 2007.

exigences d'un budget équilibré, à 1 % le 1^{er} janvier 2009. Le taux des petites entreprises de l'Île-du-Prince-Édouard est passé de 6,5 % à 5,4 % le 1^{er} avril 2006 et il reculera de 1,1 point de pourcentage le 1^{er} avril de chaque année jusqu'à ce qu'il atteigne 1 % le 1^{er} avril 2010. Le taux préférentiel du Québec a reculé pour passer de 8,5 % à 8 % le 24 mars 2006 et le taux de la Saskatchewan est passé de 5 % à 4,5 % le 1^{er} janvier 2007. Une réduction prévue de 0,5 point de pourcentage du taux des petites entreprises du Nouveau-Brunswick a été annulée dans le budget provincial de 2007; ce taux était passé à 1,5 % le 1^{er} juillet 2006, mais il avait été porté à 5 % le 1^{er} janvier 2007. Le taux fédéral des petites entreprises, incluant la surtaxe, reculera pour passer de 13,12 % à 11,5 % le 1^{er} janvier 2008 et à 11 % le 1^{er} janvier 2009. Après 2006, les plafonds des affaires fédéral, provinciaux et territoriaux s'établissent chacun à un minimum de 400 000 \$. Pour 2007 et les années suivantes, les plafonds de l'Alberta et de la Saskatchewan dépasseront 400 000 \$. Le tableau 2 résume les changements apportés au plafond des affaires.

Louis Provenzano et Ruby Lim
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

INITIATIVE DE LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX

Le budget fédéral de 2007 proposait de restreindre la déduction des frais d'intérêt engagés pour acquérir une action ou une dette d'une société étrangère affiliée (SEA). En réponse aux critiques émanant de la communauté fiscale et des gens d'affaires selon lesquelles la proposition était trop large et qu'elle désavantagerait considérablement les sociétés canadiennes à l'échelle internationale, le ministère des Finances a publié, le 14 mai 2007, une résolution modifiée (*Communiqué de presse* 2007-041) qui doit s'appliquer après 2012. Le ministère mettra sur pied une table ronde technique de fiscalistes pour le conseiller sur la loi habilitante; le projet de loi devrait être rendu public à l'automne.

L'initiative d'équité en matière de fiscalité internationale du budget est devenue l'initiative de lutte contre les paradis fiscaux. On y trouve le même libellé général sur les placements dans une SEA financés par emprunt, mais celui-ci est considérablement circonscrit aux accords de financement axés sur le cumul des déductions (« *double-dipping* ») où les frais d'intérêt sont déduits à la fois au Canada et dans le pays où la SEA exploite une entreprise activement. L'emprunt canadien doit être rattaché (généralement parlant) à la dette d'une SEA si le revenu qui en est tiré est qualifié de nouveau de revenu d'entreprise exploitée activement (surplus imposable ou exonéré) en vertu de l'alinéa 95(2)(a). Probablement pour limiter la portée de la proposition aux soi-disant paradis fiscaux, tout impôt étranger sur un revenu qualifié de nouveau est majoré du pourcentage d'impôt pertinent et déduit de ce revenu; le montant net est le montant résultant du cumul des déductions (« *double-dip income* »). Une société ne peut généralement déduire que ses frais d'intérêt liés à une SEA en sus du montant résultant du cumul des déductions pour l'année. Comme dans la proposition budgétaire, la règle de base suppose qu'une société a contracté un emprunt pour investir dans une SEA qui consent ensuite un prêt à une autre SEA. Des structures plus complexes sont visées par la limitation des frais d'intérêt de la société emprunteuse par rapport au montant résultant du cumul des déductions d'une société liée. L'application de la proposition révisée aux sociétés de personnes aura un effet négatif sur les structures étagées (dites « *tower structures* ») les plus couramment utilisées.

La proposition révisée reconduit un grand nombre des incertitudes techniques et des pièges de la proposition du budget. Une règle anti-évitement précise a été abandonnée mais, à ce jour, les contribuables ne disposent d'aucune indication sur ce qui pourrait constituer une stratégie de planification fiscale acceptable. Les contribuables pourraient également s'inquiéter d'une nouvelle attitude apparemment agressive de l'administration face aux arbitrages fiscaux transfrontaliers, comme en témoignent les commentaires

contenus dans le document d'information qui accompagne la mesure révisée (p. ex., « le gouvernement est résolu à mettre fin aux mécanismes d'évitement fiscal inapproprié »). Il reste à voir si la nouvelle attitude du ministère des Finances influera sur les positions de l'ARC sur cette proposition ainsi que sur le paragraphe 95(6) et la RGAÉ.

Paul L. Barnicke

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

LES FONDS DE COUVERTURE

Les fonds de couverture sont des fonds communs de placement qui ont recours à différentes stratégies de placement afin de procurer un rendement global positif aux investisseurs même sur un marché en déclin. Les questions fiscales canadiennes pertinentes comprennent le traitement d'un intéressement différé pour les promoteurs ou les conseillers, le calcul et la qualification du revenu du fonds, le placement dans le fonds ou dans un fonds multiple (« *master feeder* ») et la question de savoir si un fonds dans les îles Caïmans peut être considéré comme l'exploitation d'une entreprise dans l'administration où le gestionnaire réside.

■ **Intéressement différé.** Au lieu de commissions entièrement imposables, les promoteurs et les conseillers préféreront peut-être recevoir un intéressement différé dans le fonds afin de pouvoir se prévaloir du traitement réservé aux gains en capital et reporter l'impôt. Un commandité choisit souvent l'intéressement différé dans la société en commandite plutôt que les commissions. Par exemple, après avoir respecté certains seuils de performance, à la fin de chaque période, la société en commandite attribue le bénéfice imposable au compte du commandité (s'il affiche un solde positif). Tout gain en capital imposable ainsi attribué est imposé au taux s'appliquant aux gains en capital (qui va de 19,5 % en Alberta à 24,32 % en Ontario) plutôt que d'être entièrement imposable à titre de revenu de commissions. La TPS, qui s'applique aux commissions, ne s'applique pas aux attributions. On peut faire valoir que l'attribution d'un intéressement différé n'est pas un fait imposable lorsque la société de personnes n'a aucune valeur avant sa capitalisation.

Le plus souvent, le gestionnaire d'un fonds touche une commission correspondant à 2 % des actifs sous gestion et à 20 % des bénéfices du fonds (la formule des 2-20), structurée comme une attribution d'une société de personnes. Les paiements de commissions (et d'impôts) peuvent être différés sur de nombreuses années. Une commission de performance de 20 % au titre de l'intéressement différé sur les placements détenus par une société de fonds multiple étrangère (« *foreign feeder corporation* ») peut être incluse. En revanche, le gestionnaire d'un fonds peut recevoir une commission de 1 %, qui est annulée par des frais; l'autre tranche de 1 % est convertie en un gain en capital libre d'impôt. Cette autre tranche de 1 % peut être

prêtée au fonds, investie, puis versée avec le revenu de placement à titre de gain en capital.

■ **Calcul et qualification du revenu du fonds.** Les gains et les pertes d'un contribuable qui est un commerçant ou un courtier en valeurs ou qui exploite une entreprise d'opérations sur valeurs constituent des revenus ou des pertes ordinaires, mais ils constituent des gains ou des pertes en capital pour un contribuable qui détient les valeurs à titre de placement, en particulier dans le but d'en tirer un revenu de dividendes ou d'intérêts. Les fonds qui sont des sociétés de personnes prétendent généralement ne pas exploiter une entreprise et ils traitent les gains et les pertes comme des gains et des pertes en capital; l'ARC n'a pas pris position à cet égard. Elle affirme que la question de savoir si un gain ou une perte est un élément de revenu ou de capital est une question de fait, mais certaines opérations sur valeurs sont toujours considérées comme donnant lieu à un revenu ordinaire (p. ex., une vente à découvert à court terme). La jurisprudence semble étayer cette position : voir *Interoceanic Investments Corp. Ltd.* (68 DTC 18 (CRI)) et *Schultz* (95 DTC 5657 (CAF)). Cependant, une opération sur valeurs ou une opération de placement qui sert de couverture d'un autre placement peut reprendre la qualification des actifs couverts : l'ARC a affirmé qu'une couverture par vente à découvert d'actions détenues à titre d'immobilisations représente en soi une opération en capital.

Si une personne autre qu'un commerçant ou un courtier en valeurs fait un choix irrévocable en vertu du paragraphe 39(4) dans l'année au cours de laquelle elle se départit d'un titre canadien, tous les titres canadiens qu'elle détient ou qu'elle cède dans cette année ou une année ultérieure sont réputés être des immobilisations ou une disposition d'une immobilisation, respectivement. L'exception pour commerçant ou courtier ne s'applique pas à une fiducie ou une société de fonds commun de placement. Une société de personnes ne peut faire un choix, mais un associé, quelle que soit sa qualité de commerçant ou de courtier, peut faire un choix dans l'année où la société de personnes se départit des titres. Même si la définition d'un « titre canadien » ne comprend pas l'obligation d'un vendeur à découvert de remettre un titre identique, l'ARC affirme que le choix s'applique.

■ **Activité de prêt.** Au Canada, les activités de prêt s'inscrivent au revenu; les mises en pension de titres ne sont pas qualifiées de nouveau.

■ **Fonds global (« *master fund* ») ou fonds multiple étranger (« *foreign corporate feeder* »).** Les caisses de retraite canadiennes préfèrent investir dans le fonds global d'une structure de fonds multiples afin d'éviter la retenue d'impôt sur les dividendes, comme le font les investisseurs imposables canadiens afin de réduire la retenue. Les règles de déclaration des entités de placement étrangères au Canada exigent désormais qu'elles déclarent leur revenu théorique sur la base d'un taux prescrit de coût désigné ou de la valeur de marché pour l'année.

■ **Dérivés.** Les fonds ont souvent recours à un swap sur rendement d'actions intégral pour éviter la retenue d'impôt canadien sur les dividendes ou les distributions de fiducies de revenu; la retenue n'est pas exigée sur les paiements compensatoires.

■ **Exploitation d'une entreprise.** Un gestionnaire au Canada peut prendre des décisions de placement et offrir d'autres services pour le compte d'un fonds multiple situé dans un paradis fiscal comme une société exonérée des îles Caïmans. Un non-résident n'est pas réputé exploiter une entreprise au Canada du fait de la prestation de services de placement déterminés par un fournisseur de services canadien (une société, une fiducie ou une société de personnes résidant au Canada). Les services protégés comprennent la gestion de placements et le conseil relativement à des placements admissibles (y compris les actions cotées, les titres de créance, les rentes, les marchandises, les devises, les options et les contrats à terme de gré à gré et standardisés), que le gestionnaire ait ou non le pouvoir d'acheter et de vendre; l'achat et la vente de titres admissibles; et la prestation de services de gestion de placements (communément désignés comme des services de post-marché).

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

ACQUISITION D'UNE SOCIÉTÉ S

Une société canadienne peut se prévaloir du choix prévu à l'article 338(h)(10) du *Code* et considérer l'acquisition d'actions d'une société S comme une acquisition d'actifs aux fins de l'impôt sur le revenu fédéral américain. Si le choix n'est pas fait, le coût de base des actifs acquis n'est pas touché par la vente, et les actifs continuent d'être amortis selon les méthodes et les durées d'amortissement historiques. La partie du prix de vente qui représente un écart d'acquisition (achalandage) ne peut être amortie ou autrement recouvrée avant la cession ultime des actions cibles.

Un choix en vertu de l'article 338(h)(10) permet en général à la société acheteuse de majorer à la JVM le coût de base des actifs de la société acquise, ce qui ouvre droit à des déductions fiscales plus importantes au titre de l'amortissement. Tout solde du prix d'achat est attribué à l'écart d'acquisition, qui peut généralement être amorti sur 15 ans aux fins de l'impôt.

Mécaniquement, le choix fait apparaître une vente hypothétique dans laquelle la société cible est réputée avoir vendu ses actifs à une nouvelle société (NSOC) à la fermeture à la date d'acquisition; le produit de la vente est réputé avoir été distribué aux actionnaires de la société cible dans le cadre de la liquidation de celle-ci. Le gain sur la vente des actifs est attribué aux actionnaires de la cible, ce qui a pour effet d'accroître le prix de base

de leurs actions cibles avant leur liquidation. En conséquence, si le gain sur la vente réputée d'actifs accroît le coût de base des actions cibles pour le porter à un montant qui est égal ou supérieur au montant payé pour ces actions, les actionnaires de la société cible ne constatent un gain qu'à l'égard de la vente réputée d'actifs et non de la liquidation réputée de la société cible. Les montants de revenu constatés par les actionnaires peuvent être à peu près égaux à ceux qui sont constatés lors d'une vente d'actions, peu importe qu'un choix ait été fait ou non en vertu de l'alinéa 338(h)(10), mais la nature du montant – gain en capital ou revenu ordinaire – pourrait différer.

Si le choix n'est pas fait, les actionnaires constatent généralement un gain en capital sur la différence entre la part qui leur revient du produit de la vente et leur coût de base des actions cibles. Si les parties font un choix, la nature du revenu ou de la perte dépend de la qualification du revenu ou de la perte que la société cible constate sur la vente réputée de ses actifs. Par conséquent, si la société S réalise un revenu ordinaire (tel une récupération d'amortissement ou un gain sur la vente d'articles de stock), ce revenu est attribué aux actionnaires à titre de revenu ordinaire. Comme un revenu ordinaire est normalement imposé à un taux plus élevé qu'un gain en capital à long terme, le choix peut faire que les actionnaires aient plus d'impôt à payer. Pour cette raison, selon l'avantage global associé au choix, l'acheteur peut souhaiter discuter de moyens de dédommager les actionnaires pour tout impôt additionnel résultant du choix.

Pour faire le choix prévu à l'alinéa 338(h)(10), le formulaire 8023-A (« *Corporate Qualified Stock Purchases* ») doit être produit à l'IRS. Le choix exige le consentement de la société acheteuse et de chacun des actionnaires de la société S. Selon les règlements du Trésor, le choix doit être fait au plus tard le 15^e jour du neuvième mois commençant après le mois de l'acquisition. Le choix est irrévocable.

La plupart des États appliquent le même traitement fiscal qu'au fédéral aux acquisitions pour lesquelles un choix est fait et majorent en conséquence le coût de base des actifs de la société cible aux fins de l'impôt de l'État. Cependant, quelques États n'appliquent pas le traitement fédéral. Comme c'est le cas pour toute acquisition, il faut identifier et évaluer soigneusement les conséquences fiscales au niveau de l'État et au niveau local.

Steve Jackson

Ernst & Young LLP, New York

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

OMD-OCDE

Une conférence de l'Organisation mondiale des douanes et de l'OCDE a porté sur la possibilité de convergence dans les méthodes d'établissement des prix de transfert et d'évaluation en douane pour les opérations entre parties liées.

Royaume-Uni

Le Royaume-Uni devient le 15^e pays à signer la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe; le Canada a signé la convention mais il ne l'a pas encore ratifiée.

Allemagne

Le ministère des finances a publié des lignes directrices sur les règles visant à contrer la pratique de la recherche de la convention fiscale la plus avantageuse (« *anti-treaty-shopping*»). La loi, telle qu'elle a été modifiée en 2007, exige la présence d'un motif à caractère commercial ou d'une autre raison valable pour interposer une société étrangère, et elle exclut expressément la simple titrisation ou les régimes de retraite des actionnaires en période de crise économique et les craintes relatives au groupe de sociétés, comme les réductions de coût ou les préférences en matière d'emplacement.

Les règles sur la capitalisation retenue qui déterminent le classement des intérêts excédentaires comme distributions de bénéfices ont été jugées incompatibles avec le droit de la CE: *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen GmbH c. Finanzamt Emmendingen* (C-492/04), 10 mai 2007.

Pays-Bas

Le ministère des Finances propose d'encourager l'utilisation de véhicules écologiques avec une augmentation d'impôt fondée sur les émissions de CO₂. De plus, un particulier qui loue une automobile et qui parcourt plus de 500 kilomètres par année à des fins personnelles doit augmenter son revenu imposable de 22 % de la valeur de catalogue du véhicule; un taux d'inclusion réduit est proposé pour les automobiles dont les taux d'émission sont peu élevés.

L'avocat général de la CEJ a donné son avis que la retenue d'impôt néerlandaise sur les dividendes versés à des non-résidents est incompatible avec la règle du traité de la CE sur la libre circulation des capitaux : *Amurta SGPS c. Inspecteur van de Belastingdienst* (C-379/05), 7 juin 2007.

Suède

Un particulier peut dorénavant demander une déduction de 50 % pour des services rendus dans une unité d'habitation ou en rapport avec cette dernière, incluant le nettoyage, la cuisine, certaines activités de jardinage et de garde d'enfants.

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.