

## LA RÉFORME FISCALE CHINOISE DE 2008

La nouvelle *Enterprise Income Tax Law* (EITL) de la Chine, adoptée le 16 mars 2007 et qui entrera en vigueur après 2007, unifie le traitement fiscal des entreprises chinoises et étrangères, incluant les entreprises de placement étrangères. La réforme fiscale, qui élimine les régimes préférentiels et les incitatifs pour les investisseurs étrangers, vise principalement à uniformiser les règles du jeu en matière d'impôt et à normaliser le régime fiscal afin de favoriser une concurrence loyale pour toutes les entreprises en Chine. La réforme pose de nouveaux défis et ouvre de nouvelles possibilités pour les entreprises existantes et les investisseurs.

La EITL s'inspire généralement du régime fiscal actuel, mais certaines notions de fiscalité internationale – entièrement ou partiellement nouvelles pour la Chine – exigent une attention particulière de la part des planificateurs fiscaux.

**Résidence fiscale.** La définition de résidence fiscale « dirigée ou contrôlée » permet à la Chine d'imposer le revenu mondial de toute société étrangère dirigée ou contrôlée en Chine. Une multinationale qui investit en Chine par l'intermédiaire d'une société de portefeuille située dans un pays à faible taux d'imposition doit s'assurer d'avoir une présence suffisante dans son pays d'origine.

**Société étrangère contrôlée (SEC).** L'actionnaire chinois d'une SEC d'un pays à faible taux d'imposition doit inclure dans son revenu imposable sa part des bénéfices de la SEC.

**Capitalisation restreinte.** Toutes les entreprises sont visées par une nouvelle règle unique sur la capitalisation restreinte.

**Prix de transfert.** L'administration des prix de transfert est resserrée. Une société chinoise doit fournir des informations sur ses opérations avec des parties liées dans sa déclaration de revenus annuelle produite à l'administration fiscale. En cas de vérification des prix de transfert, tant la société vérifiée que la partie liée doivent fournir ces informations.

**Arrangement de participation au coût.** Une société chinoise et ses parties liées peuvent conclure un arrangement de participation au coût pour le développement conjoint de biens incorporels.

**Crédits pour impôt étranger.** Une entreprise résidente qui détient, directement ou indirectement, des actions d'une entreprise étrangère qui verse des dividendes de source étrangère peut demander des crédits d'impôt pour sa part des impôts sous-jacents de l'entreprise étrangère.

**Règles générales anti-évitement.** Des règles libellées en termes généraux permettent aux administrations fiscales d'écarter des contrats et autres arrangements qui ne sont pas commercialement viables.

Les nouvelles règles fixent à 25 % l'impôt de base des sociétés; certaines sociétés spécialisées en technologie bénéficient d'un taux de 15 % et certaines petites sociétés, d'un taux de 20 %. Les congés fiscaux pour les investisseurs étrangers sont éliminés, sous réserve de certains droits acquis, tout comme les encouragements fiscaux existants destinés aux entités de placement étrangères dans certaines régions. Une société étrangère ayant un revenu de source chinoise peut également être assujettie à des taux de retenue d'impôt plus élevés. Aucune augmentation n'a encore été annoncée officiellement, mais plusieurs cibles potentielles sont visées : 1) une retenue d'impôt de 20 % pourrait être imposée sur les dividendes bruts, mais une réduction à 10 % ou moins est très probable. La EITL ne prévoit pas de remboursement d'impôt pour le réinvestissement de dividende. 2) Une retenue d'impôt de 20 % peut être imposée sur le montant brut des intérêts, redevances, loyers et frais de service, avec peut-être un taux privilégié de 10 %. 3) Une retenue d'impôt de 25 % peut être imposée sur le revenu net provenant de services d'ingénierie et de main-d'œuvre.

L'investisseur étranger pourrait donc avoir à subir les conséquences d'une augmentation des taux de l'impôt sur le revenu et des retenues fiscales ainsi que de l'élimination de congés fiscaux. Par ailleurs, le taux d'impôt sur le revenu applicable aux entreprises chinoises passe de 33 % à 25 %. Ce taux réduit, combiné à l'élimination des plafonds de la déduction de certains coûts et dépenses – des éléments importants comme les salaires et la publicité – qui ne s'appliquait auparavant qu'aux entreprises chinoises, représente une réduction marquée du fardeau fiscal pour un grand nombre d'entre elles. Les investisseurs étrangers, incluant les multinationales canadiennes, devraient évaluer les conséquences de leurs stratégies de planification fiscale

### Dans ce numéro

La réforme fiscale chinoise de 2008	1
L'arrêt Anchor Pointe	2
Erreur et présentation erronée des faits	3
Déplacement des priorités : Les excédents budgétaires	4
La Cour suprême des É.-U. refuse d'entendre des causes sur le « nexus »	4
Prescription et évaluation lors d'un roulement	5
L'ARC cherche à aider les petites entreprises à réduire leur fardeau administratif	6
Pénalité imposée aux conseillers fiscaux : norme américaine	7
PCGR : Mesures « pratiquement en vigueur »	8
Le droit au respect du secret professionnel	9
Pièges fiscaux au Canada	10
Actualités fiscales étrangères	10

et prendre les mesures appropriées. Les avantages fiscaux découlant des politiques fiscales préférentielles existantes devraient être maximisés avant la date d'entrée en vigueur de la EITL.

Les multinationales étrangères devraient également revoir leurs structures de placements en Chine qui font appel à des intermédiaires qui se trouvent dans des pays à faible taux d'imposition, comme la Barbade et Maurice, des pays traditionnellement recherchés pour y établir des sociétés de portefeuille. En septembre 2006, la Chine et Maurice ont signé un protocole à leur traité fiscal de 1994 qui prévoit que, après 2007, la Chine peut imposer le gain réalisé par une société mauricienne sur la vente de participations dans une société chinoise si la société mauricienne détenait au moins 25 % des actions de la société chinoise dans les 12 mois précédant la vente. Il pourrait donc être nécessaire de réévaluer l'utilisation de Maurice comme pays où établir des sociétés de portefeuille. La Chine a également fait part de son projet de renégocier son traité avec la Barbade; les dispositions sur les gains en capital contenues dans ce traité pourraient être visées par une modification semblable à celle du traité Chine/Maurice. Ces renégociations devraient donc être suivies de près.

*Albert Baker et Cindy Yu*

Deloitte & Touche LLP, Vancouver

## L'ARRÊT ANCHOR POINTE

Dans *Anchor Pointe Energy Ltd.* (2007 CAF 188), la CAF a infirmé le jugement de la CCI et conclu que c'est le contribuable qui a le fardeau de réfuter les nouvelles hypothèses de fait formulées par le Ministre au stade de l'opposition, même si la confirmation de la cotisation a été émise après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation. (Voir *Faits saillants en fiscalité canadienne*, « Le fardeau de la preuve », août 2006.)

Le jugement de 2007 de la CAF est la quatrième procédure de révision pour l'année d'imposition 1991 de Anchor Pointe, et le tribunal ne s'est toujours pas prononcé sur les questions de fond. En 1991, les prédécesseurs de Anchor Pointe avaient acheté des données sismiques en contrepartie d'une somme d'argent et d'un billet, et ils avaient déduit le prix d'achat à titre de frais d'exploration au Canada (FEC). Lors de la vérification, le Ministre avait réduit les FEC déduits au motif qu'ils excédaient la JVM des données sismiques. Le Ministre avait laissé en suspens les oppositions produites par le contribuable en 1994 dans l'attente du jugement de la CAF dans *Global Communications Limited* (99 DTC 5377); ce jugement devait être prononcé en 1999 et il confirmait que les données sismiques achetées pour être revendues ou faire l'objet d'une licence ne sont pas admissibles à titre de FEC.

Neuf mois après le jugement de la CAF dans *Global* et presque 10 ans après l'année d'imposition 1991 en cause, le Ministre avait confirmé les nouvelles cotisations de

Anchor Pointe en se fondant sur les deux motifs suivants :

1) d'après *Global*, aucune des données sismiques n'était admissible à titre de FEC parce qu'elles avaient été achetées pour être revendues ou faire l'objet d'une licence, et, autrement, 2) le contribuable n'avait pas été en mesure d'établir que les données sismiques avaient la JVM indiquée. Le Ministre s'était fondé sur *Global* pour confirmer les nouvelles cotisations, mais il n'avait pas augmenté le revenu imposable du contribuable à cause de l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation. Le contribuable avait porté le jugement de la CCI en appel.

En 2006, sur consentement, les parties avaient soumis une requête à la CCI pour qu'elle détermine quelle partie avait le fardeau de prouver les hypothèses de fait soulevées pour la première fois par le Ministre lors de la confirmation des nouvelles cotisations. La CCI avait examiné les raisons pour justifier l'inversion du fardeau de la preuve entre le Ministre et un contribuable et elle avait conclu que c'est le Ministre qui avait le fardeau de la preuve : il était inapproprié d'imposer au contribuable le fardeau supplémentaire de réfuter les nouvelles hypothèses formulées par le Ministre au stade de l'opposition. Selon la CCI, le système favorise déjà le Ministre en présumant que les cotisations sont correctes, en autorisant la Couronne à invoquer des hypothèses non prouvées, en imposant le fardeau de la preuve au contribuable et en accordant au Ministre autant de temps que nécessaire pour traiter une opposition. En définitive, la CCI a conclu qu'il était plus juste d'un point de vue procédural d'imposer au Ministre le fardeau de prouver les nouvelles hypothèses de fait et les arguments soulevés au stade de l'opposition.

Le 15 mai 2007, la CAF a accueilli l'appel du Ministre. Le tribunal a indiqué que dans un régime fiscal de déclaration volontaire comme celui du Canada, le Ministre doit formuler des hypothèses de fait pour établir l'impôt à payer d'un contribuable. C'est le contribuable qui, au départ, a le fardeau de réfuter les faits présumés par le Ministre au stade de l'opposition parce que seul le contribuable possède l'information nécessaire à cette fin. Dans certaines circonstances, le résultat est peut-être injuste mais, dans les faits, le contribuable avait la connaissance exclusive de l'objet pour lequel les données sismiques avaient été achetées et utilisées.

La CAF a reconnu qu'une vaste jurisprudence établit que le contribuable n'a le fardeau de la preuve qu'à l'égard des hypothèses de fait formulées par le Ministre au moment de la cotisation. La CAF a cependant indiqué que le terme « cotisation » dans la Loi a deux sens : 1) le processus par lequel l'impôt est calculé (à savoir, l'émission d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation); et 2) le résultat de ce processus (à savoir, le montant de l'impôt initialement déterminé comme étant exigible et confirmé par la suite). La CAF a retenu le dernier sens dans ce contexte, en élargissant effectivement la signification du terme « cotisation » pour qu'il comprenne la confirmation d'une cotisation. La CAF a conclu qu'une cotisation ne peut créer deux séries d'hypothèses de fait pour lesquelles des parties

différentes assument le fardeau de la preuve. Contrairement à la CCI, la CAF a conclu qu'il était inapproprié d'exiger du Ministre qu'il prouve des hypothèses de fait par la négative alors que le contribuable dispose de toutes les preuves. Par conséquent, le Ministre peut présumer de nouveaux faits que le contribuable a le fardeau de réfuter, jusqu'à l'émission de l'avis de confirmation, peu importe le temps écoulé. La CA a également rejeté l'argument selon lequel le contribuable avait subi un préjudice à cause du délai de six ans qui s'était écoulé entre le dépôt de l'avis d'opposition et la confirmation de la nouvelle cotisation. La CAF a indiqué que le contribuable aurait pu éviter le délai et accélérer le processus en vertu de l'alinéa 169(1)b) en interjetant appel devant la CCI avant la confirmation de l'avis d'opposition par le Ministre.

Le jugement de la CCI estompe la distinction traditionnelle entre l'étape de la vérification, où des hypothèses de fait sont formulées pour établir l'impôt à payer du contribuable, et celle de l'opposition, où l'impôt à payer du contribuable est confirmé ou fait l'objet d'une nouvelle cotisation dans le cadre du processus administratif des appels. Un contribuable a habituellement une possibilité de réfuter les hypothèses de fait du vérificateur par la voie administrative en produisant un avis d'opposition et en soumettant ses prétentions à un bureau des appels. Il perd toutefois cette possibilité si l'agent des appels introduit de nouveaux arguments et hypothèses de fait quand il confirme la cotisation. Le contribuable ne peut alors réfuter les nouveaux faits et arguments que dans le cadre d'un appel devant la CCI, ce qui a pour effet d'élargir ce qui était auparavant un processus administratif à un cadre judiciaire qui est trop coûteux, intimidant et fastidieux pour de nombreux contribuables. Par ailleurs, un contribuable qui dispose des ressources nécessaires pourrait être encouragé à s'adresser directement à la CCI et éviter le processus administratif des appels de l'ARC, le tout dans un effort pour minimiser le risque qu'un agent des appels puisse retenir de nouveaux arguments et hypothèses de fait que le contribuable devra plus tard réfuter.

*Jennifer Sandford*

Thorsteinssons LLP, Toronto

## ERREUR ET PRÉSENTATION ERRONÉE DES FAITS

L'alinéa 152(4)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* permet à l'ARC d'émettre une nouvelle cotisation en tout temps si le contribuable ou la personne produisant une déclaration « a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude en produisant la déclaration ou en fournissant quelque renseignement ». Dans *Ridge Run Developments Inc.* (2007 CCI 68), le tribunal a conclu que cette disposition inclut la déclaration de revenus « erronée » d'une année antérieure dont l'erreur n'influe que sur le montant d'une perte autre qu'en capital reportée.

Les faits de *Ridge Run* sont complexes. Essentiellement, *Ridge Run* était un projet immobilier qui a mal tourné parce que, sans doute, un dirigeant de *Ridge Run* avait détourné des fonds, et un certain nombre de particuliers et de sociétés avaient été menacés de poursuite. Des négociations prolongées avaient finalement débouché sur la signature d'une renonciation mutuelle par de nombreuses parties, en 1994, qui réglait toutes les réclamations et réclamations potentielles entre elles. Le comptable de *Ridge Run* avait dressé l'état des résultats de 1994 aux fins des états financiers qui montrait une « remise de dette » de 1,7 million de dollars, pour tenir compte des résultats de la renonciation. (Le montant exact de la remise prévue dans la renonciation n'avait fait l'objet d'aucune inscription comptable.) En préparant la déclaration de revenus de 1994, le comptable avait supprimé la dette remise aux fins comptables du revenu imposable sur le formulaire T2S(1) (« Revenu net (perte nette) aux fins de l'impôt sur le revenu »), mais il avait négligé de porter ce montant en diminution du solde des pertes reportées de la société. Les faits avaient été divulgués par le contribuable parce que les états financiers montrant la dette remise avaient été produits avec la déclaration, comme cela est exigé. L'année d'imposition 1994 s'était soldée par une perte et une cotisation de zéro.

En 1997, le contribuable avait déduit ses pertes reportées prospectivement – non réduites de la remise de dette – de son revenu imposable. L'ARC avait émis une nouvelle cotisation réduisant de 1,7 million de dollars la perte reportée de 1994 pour tenir compte du traitement prévu à l'article 80 relativement à la remise de dette dans cette année. Le délai de prescription pour 1997 avait expiré et, après de nombreuses discussions avec les sections de la vérification et des appels de l'ARC, une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1997 avait été émise en 2003. Au cours des discussions, l'information fournie par le contribuable à l'ARC avait été jugée incomplète et susceptible de semer la confusion – l'ARC croyait que la remise de dette datait de 2000 – mais finalement, une fois tous les faits connus, l'ARC avait déterminé que 1994 était bel et bien l'année de la remise de dette.

Le tribunal a réussi à s'y retrouver dans le labyrinthe des faits et a mis l'accent sur les principales questions : dans quelle mesure la déclaration de revenus incorrecte de 1994 produite résultait-elle d'une « présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire » et l'alinéa 152(4)a) s'appliquait-il ? Le tribunal a noté que dans des causes précédentes, comme *Nesbitt* (96 DTC 6045 (CF, 1<sup>re</sup> inst.)) et *Taylor* (61 DTC 1139 (Cour l'É.)), le tribunal avait conclu que toutes les déclarations « incorrectes » constituaient des « présentations erronées des faits », mais aucun précédent ne concordait parfaitement avec *Ridge Run*. Le contribuable a fait valoir que la non-application de l'article 80 en 1994 était fondée, mais il s'est empêtré dans l'absence de preuve qu'un tel fondement ait même été pris en considération lors de la préparation de la déclaration de revenus de 1994. Le contribuable n'a pas

été en mesure de s'acquitter de son fardeau de réfuter la position du Ministre selon laquelle l'article 80 s'appliquait en 1994.

L'arrêt *Ridge Run* montre que toute erreur importante dans une déclaration de revenus est suffisante pour interrompre le délai de prescription, en vertu de l'interprétation généreuse de l'alinéa 152(4)a qui y est faite et qui est faite aussi dans des jugements antérieurs. Par ailleurs, il semble qu'une position bien réfléchie au moment de la déclaration, qui repose sur une analyse attentive des faits et du droit, permette toujours aux contribuables de tirer profit du délai de prescription applicable aux nouvelles cotisations.

*John Jakolev et Graham Turner*

Jet Capital Services Limited, Toronto

## DÉPLACEMENT DES PRIORITÉS : LES EXCÉDENTS BUDGÉTAIRES

Statistique Canada a récemment publié des informations sur les finances publiques au Canada, qui font état d'un revirement spectaculaire de la situation budgétaire globale du secteur public. Une analyse détaillée montre comment cela s'est produit.

Les chiffres, qui sont résumés dans *Le Quotidien* du 14 juin 2007 (<http://www.statcan.ca/Daily/Francais/070614/q070614a.htm>), révèlent que pour l'exercice 1997-1998 pour les niveaux d'administration supérieurs et l'année civile 1997 pour les administrations locales, les trois niveaux d'administration réunis avaient accumulé un déficit de 1,1 milliard de dollars. Au terme de 2006-2007 (2006 pour les administrations locales), l'excédent atteignait 28,6 milliards de dollars. Une grande partie de cet accroissement peut être attribuée à l'amélioration de la performance budgétaire fédérale et au rétablissement du solde des régimes de pensions du Canada et du Québec, mais les variations de l'importance relative des fonctions de dépenses indiquent que tous les niveaux d'administration ont modifié leurs habitudes de dépenses. Ces chiffres sont établis à partir du Système de gestion financière de Statistique Canada qui analyse les finances publiques en y englobant un large éventail d'organismes du secteur public, y compris le Régime de pensions du Canada et le Régime de rentes du Québec.

Comme le montre le tableau, le total des recettes de tous les niveaux d'administration est passé de 45,4 % du PIB en 1998 à 41,7 % en 2007. Les recettes provenant de l'impôt sur le revenu des particuliers ont diminué pour passer de 14,3 % à 12,5 % sur la même période : elles ont également reculé en pourcentage de l'ensemble des recettes, passant de 31,5 % à 30,0 %. Parmi les principaux postes de recettes indiqués, seuls les rentrées d'impôt sur le revenu des sociétés, les ventes et les revenus de placement ont maintenu leur position en regard du PIB pendant la période.

Recettes et dépenses de tous les niveaux d'administration  
en pourcentage du PIB, 1998 et 2007

	1998	2007
Total des recettes . . . . .	45,4	41,7
Impôt sur le revenu des particuliers . . . . .	14,3	12,5
Taxes à la consommation générales . . . . .	5,2	4,7
Taxes sur l'essence et le carburant . . . . .	1,3	0,9
Impôt sur le revenu des sociétés . . . . .	3,9	4,0
Impôts fonciers généraux . . . . .	3,5	3,0
Cotisations aux programmes de sécurité sociale . . . . .	5,3	5,1
Ventes de produits et de services . . . . .	3,2	3,2
Revenu de placement . . . . .	3,1	3,3
Total des dépenses . . . . .	45,5	39,7
Santé . . . . .	6,6	7,4
Services sociaux . . . . .	14,2	11,9
Éducation . . . . .	6,4	6,2
Service de la dette . . . . .	6,5	3,2
Excédent (+) / déficit (-) . . . . .	-0,1	+2,0

Des changements majeurs opérés dans les habitudes de dépenses ont permis au secteur public de réduire l'importance relative des recettes et de dégager un excédent significatif. Comme on peut le constater, les dépenses de santé sont passées de 6,6 % du PIB en 1998 à 7,4 % en 2007; la part de l'ensemble des dépenses dévolues à ce secteur est passée de 14,5 % à 18,6 % pour la période. Les dépenses d'éducation, sous toutes les formes, sont passées de 6,4 % à 6,2 % durant la même période. Les dépenses affectées aux services sociaux, de 14,2 % du PIB qu'elles représentaient, ont été ramenées à 11,9 % sur la période, et de 31,2 % à 30,0 % des budgets combinés. On ne se surprendra pas que le service de la dette ait été ramené de 6,5 % du PIB à 3,2 %, et de 14,3 % de l'ensemble des budgets en 1998 à seulement 8,0 % en 2007.

*David B. Perry*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## LA COUR SUPRÊME DES É.-U. REFUSE D'ENTENDRE DES CAUSES SUR LE « NEXUS »

La Cour suprême des États-Unis (USSC) a récemment refusé d'entendre les appels par des contribuables de décisions rendues par la cour suprême du New Jersey et de la Virginie-Occidentale, qui confirmaient le pouvoir des États de lever un impôt sur le revenu des entreprises établies hors de leur territoire dont les activités à l'intérieur de l'État ne comprenaient pas une présence physique dans celui-ci.

En refusant d'entendre les appels dans ces deux causes, l'USSC a raté une occasion de préciser si un État peut, en

vertu de la Constitution, lever un impôt sur le revenu d'un contribuable établi hors de son territoire et qui n'y a aucune présence physique. L'enjeu a de très larges conséquences, en particulier pour les sociétés canadiennes qui exercent des activités commerciales – y compris l'encaissement d'intérêts ou de redevances provenant d'un affilié dans l'État – sans y être présentes.

Les deux causes sont *Lanco, Inc. c. Director, Division of Taxation* (908 A. 2d 176 (NJSC 2006)), où le seul lien que le contribuable avait avec le New Jersey était l'octroi de marques de commerce à un affilié dans l'État, et *MBNA America Bank, N.A. c. Tax Commissioner of the State of West Virginia* (640 S.E. 2d 226 (WVSC 2006)), où le seul lien avec la Virginie-Occidentale consistait dans la sollicitation et l'émission de cartes de crédit, et la prestation de services connexes – le tout à partir de points à l'extérieur de l'État – à des clients de la Virginie-Occidentale.

Dans une cause antérieure, *Quill Corp. c. North Dakota* (504 US 298 (1992)), l'USSC avait conclu que la présence physique était requise pour qu'un État puisse lever ses taxes de vente et d'utilisation sur un contribuable établi hors de son territoire. Laissant place à l'interprétation, le tribunal n'a pas traité de la question de savoir si la « présence physique » était exigée pour tous les types d'impôts et de taxes ou si elle se limitait aux taxes de vente et d'utilisation. Depuis l'arrêt *Quill*, l'USSC n'a pas abordé la question de savoir si la présence physique est requise pour établir un lien suffisant (« *nexus* ») pour d'autres types d'impôts et de taxes, y compris l'impôt sur le revenu et l'impôt de franchise (« *franchise tax* »).

Après l'arrêt *Quill*, l'USSC a rejeté une demande d'appel dans *Geoffrey I c. South Carolina Tax Commission* (437 S.E. 2d 13 (SCSC 1993)), où la cour suprême de la Caroline du Sud avait confirmé la levée d'un impôt sur le revenu sur une société non-résidente qui ne maintenait pas de présence physique dans l'État, mais qui tirait un revenu de l'octroi de marques de commerce à un affilié dans l'État. Depuis que l'USSC a refusé d'entendre *Geoffrey*, les États américains sont divisés sur la question de savoir si elles peuvent constitutionnellement lever des impôts sur le revenu et des impôts de franchise sur un contribuable établi hors de leur territoire et qui n'y a pas de présence physique.

*Lanco* et *MBNA* sont deux décisions qui ont été traitées de façon approfondie par des tribunaux d'État et qui, depuis *Geoffrey*, constituaient la meilleure occasion pour l'USSC de régler la question. Dans les deux cas, les tribunaux les plus élevés des deux États en cause ont interprété l'arrêt *Quill* de façon étroite et ils ont conclu que l'obligation d'une présence physique ne s'appliquait qu'aux taxes de vente et d'utilisation. En conséquence, le tribunal supérieur de la Virginie-Occidentale et du New Jersey a autorisé l'État à exercer son pouvoir de taxation sur un contribuable qui n'avait aucune présence physique sur son territoire. Le refus de l'USSC d'entendre l'appel n'a pas valeur de précédent; il signifie simplement que le tribunal a refusé d'entendre la cause qui lui était soumise.

(L'USSC accepte moins de 5 % des demandes d'appel.) Pour les contribuables de la Virginie-Occidentale et du New Jersey, le refus de l'USSC dans *Lanco* et *MBNA* signifie que les décisions de leurs tribunaux supérieurs respectifs feront jurisprudence dans chaque État.

*Jeffrey Brown et Barry Nussbaum*  
KPMG LLP, Toronto

## PRESCRIPTION ET ÉVALUATION LORS D'UN ROULEMENT

Selon une récente interprétation technique (IT 2006-0196001C6, 6 octobre 2006), l'ARC peut émettre une nouvelle cotisation à un particulier, après la période normale de nouvelle cotisation, lors du roulement de ses actions à sa société de portefeuille dans les cas suivants: 1) la différence entre la JVM des actions et la valeur qui leur est attribuée par le particulier est importante 2) la présentation erronée des faits par le contribuable est attribuable à la négligence, l'inattention, l'omission volontaire ou la fraude. L'IT prévoit aussi que l'ARC peut imposer une pénalité administrative au tiers au professionnel qui a préparé le formulaire de roulement et/ou la déclaration de revenus du contribuable. L'IT porte sur une question qui a été posée lors de la table ronde de l'APFF d'octobre 2006.

Dans l'IT, le contribuable, M. X, prétendait transférer par roulement des actions d'une société publique détenues à titre personnel à sa société de portefeuille en vertu de l'article 85, mais il avait établi la valeur des actions selon une méthode incompatible avec la position de l'ARC sur l'évaluation des actions décrite dans la *Circulaire d'information* 89-3, « Exposé des principes sur l'évaluation de biens mobiliers » (25 août 1989). M. X avait ensuite communiqué la valeur de l'action à son fiscaliste qui avait préparé le formulaire de roulement pour le compte de M. X. La différence entre la JVM des actions et leur valeur attribuée par M. X était importante. La période normale de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition avait expiré.

Le sous-alinéa 152(4)a(i) permet à l'ARC d'émettre une nouvelle cotisation après la période normale prévue à cette fin en cas de présentation erronée des faits par négligence, inattention, omission volontaire ou fraude du contribuable. Le paragraphe 163.2(4) permet à l'ARC d'imposer une pénalité administrative au tiers si elle peut montrer que le professionnel qui a préparé le formulaire de transfert du contribuable et/ou sa déclaration de revenus a participé, consenti ou acquiescé à un faux énoncé.

Selon l'IT, on ne peut établir si une personne a effectué une présentation erronée des faits par négligence, inattention ou omission volontaire que si l'on tient compte de tous les faits d'une situation donnée. L'ARC indique qu'elle pourrait prouver que M. X a effectué une telle présentation erronée des faits à cause de la différence

importante entre la JVM des actions et la valeur qu'il leur a attribuée, et parce qu'il n'a pas tenu compte de la position de l'ARC sur l'évaluation des actions décrite dans l'IC 89-3. L'ARC est d'avis qu'une personne prudente et consciencieuse faisant preuve de diligence raisonnable tiendrait compte, entre autres, des principes, pratiques et politiques d'évaluation de l'ARC. Comme on peut le lire dans l'IT, dans ce cas, l'ARC pourrait, sans aucun doute, émettre une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition de M. X au cours de laquelle les actions de la société publique ont été transférées, en vertu du sous-alinéa 152(4)a)(i).

L'IT cite aussi la *Circulaire d'information* 01-1, « Pénalités administratives imposées à des tiers » (18 décembre 2001). Selon le paragraphe 64, pour imposer une pénalité à un tiers en vertu du paragraphe 163.2(4) de la Loi, l'ARC doit « prouver, selon la prépondérance des probabilités, qu'un conseiller ou un spécialiste en déclarations était au courant d'un faux énoncé ou que les circonstances équivalent à une conduite coupable ». À la lumière des faits de l'IT, l'ARC indique qu'elle pourrait possiblement prouver que le professionnel qui a préparé le formulaire de roulement était au courant de la différence importante entre la JVM des actions et la valeur qui leur avait été attribuée, ou qu'il avait une conduite coupable dans les circonstances. L'ARC pourrait donc être justifiée d'imposer une pénalité en vertu du paragraphe 163.2(4). L'IT note que dans une telle situation, le Comité d'examen des pénalités imposées à des tiers passe les faits en revue et prend la décision finale d'imposer ou non la pénalité administrative au tiers au spécialiste en déclarations.

*Jim Yager*

KPMG LLP, Toronto

## L'ARC CHERCHE À AIDER LES PETITES ENTREPRISES À RÉDUIRE LEUR FARDEAU ADMINISTRATIF

Le Groupe d'action sur les questions relatives aux petites entreprises de l'ARC a été créé pour 1) cerner les pratiques administratives de l'ARC qui imposent le plus grand fardeau aux petites entreprises; 2) mettre au point des solutions pour réduire le fardeau; et 3) adopter une approche systémique pour réduire celui-ci dans toute l'ARC. Le groupe d'action était formé de cadres supérieurs de l'ARC, de propriétaires de petites entreprises et de représentants d'Industrie Canada ainsi que d'organismes du monde des affaires. Le rapport du groupe d'action, *Aider les petites entreprises en réduisant le fardeau lié à l'observation* [mars 2007], indique que les obligations d'information à caractère fiscal et liées à l'emploi imposées par les différents paliers de gouvernement – en particulier, la TPS/TVH, les taxes sur la masse salariale et l'impôt sur le revenu – sont les plus lourdes pour les petites entreprises. Le rapport dégage trois objectifs clé et

plus de 50 initiatives qui ont été ou seront mises en œuvre pour réaliser ces trois objectifs. Ces objectifs et initiatives clés sont repris ci-après.

### **Objectif 1 : Simplifier, améliorer et, le cas échéant, réduire la fréquence des interactions des petites entreprises avec l'ARC.**

- Réduire les déclarations à produire et les remises. Par exemple, des mesures du budget fédéral de 2007 prévoient la réduction de la fréquence des acomptes et des retenues à la source et des exigences de production et de remise en matière de TPS/TVH pour les petites entreprises, à compter de 2008.

- Effectuer des examens périodiques des seuils administratifs.

- Coordonner les activités d'observation, comme les vérifications conjointes d'impôt sur le revenu et de TPS/TVH.

- Améliorer la fonctionnalité du service en ligne de l'ARC « Mon dossier d'entreprise ».

- Permettre la transmission électronique des déclarations de TPS/TVH à solde débiteur.

- Instaurer un formulaire simplifié de demande au titre de la RS&DE et un outil d'autoévaluation.

- Pour les remises tardives des retenues sur la paie, déterminer si des changements doivent être apportés aux pénalités progressives, et examiner et mettre à jour les lignes directrices des dispositions en matière d'équité qui permettent un allègement des pénalités et des intérêts.

- Réduire le fardeau lié à l'observation des provinces et des territoires, et harmoniser les programmes fédéraux et provinciaux offerts aux entreprises.

- Administrer l'impôt sur le revenu et l'impôt minimum des sociétés de l'Ontario, à compter des années d'imposition se terminant en 2008, pour des acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu combinés et une seule déclaration de revenus des sociétés.

- Élargir l'adoption par les provinces du numéro d'entreprise (NE) fédéral. Par exemple, le régime de taxe de vente au détail de l'Ontario a commencé à utiliser le NE fédéral en 2007.

### **Objectif 2 : Améliorer la façon dont l'ARC communique avec les petites entreprises et choisir le meilleur moment pour le faire.**

- S'assurer que les formulaires et publications de l'ARC sont pertinents, appropriés et rédigés dans un langage simple.

- Présenter des renseignements dans plusieurs formats, tel le format questions et réponses pour communiquer les modifications législatives.

- Examiner les erreurs les plus communes commises par les petites entreprises et prendre des mesures pour les réduire.

- Cerner les sources du fardeau lié à l'observation par le biais d'études et de discussions avec les petites entreprises et travailler à leur élimination.

- Tenir des séminaires sur plusieurs sujets.

- Fournir des réponses exactes et uniformes aux demandes de renseignements par téléphone par la mise

en place de centre d'expertise pour répondre aux demandes portant sur des questions complexes et par l'amélioration et la normalisation de la formation des agents des services téléphoniques de l'ARC.

- Améliorer le contenu et l'organisation du site Web de l'ARC, en fournissant, par exemple, des liens entre les différentes parties pertinentes du contenu Web.

- Introduire des « liens intelligents » et les étendre à d'autres pages Web sécurisées comme « Mon dossier d'entreprise ». Les « liens intelligents » permettent aux utilisateurs d'accéder directement à un agent de l'ARC à partir du site Web.

- Sensibiliser davantage les petites entreprises aux produits et services électroniques de l'ARC par la publicité et la distribution du CD-ROM intitulé « Services électroniques aux entreprises et aux particuliers ».

- Mener des sondages sur la façon d'améliorer les produits et services électroniques de l'ARC.

### **Objectif 3 : Adopter une approche systémique pour réduire le fardeau à l'ARC.**

- Élaborer un cadre de mesures de rendement pour la réduction du fardeau lié à l'observation pour mesurer les progrès de l'ARC relatifs à l'allègement du fardeau et faire rapport annuellement au Parlement.

- Examiner les initiatives en matière de réduction d'autres pays ou d'ordres de gouvernement dans le but de cerner d'éventuelles stratégies.

- Poursuivre des recherches et examiner les conclusions d'autres études pour mieux comprendre les besoins des petites entreprises.

- Faire l'inventaire des exigences administratives et des obligations d'information que doivent respecter les petites entreprises.

- Faire en sorte que l'allègement du fardeau lié à l'observation devienne un élément fondamental du processus d'examen des formulaires et de l'élaboration des procédures administratives de l'ARC.

*Louis Provenzano et Ruby Lim*

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## **PÉNALITÉ IMPOSÉE AUX CONSEILLERS FISCAUX : NORME AMÉRICAINE**

Les dispositions législatives entrées en vigueur le 25 mai 2007 (*Small Business and Work Opportunity Act of 2007*, Pub. L. n° 110-28) définissent un critère de probabilité (« plus probable qu'improbable ») qui permet aux conseillers fiscaux d'éviter les pénalités pour sous-évaluation prévues à l'article 6694 de l'*Internal Revenue Code* à l'égard de conseils donnés sur une position prise dans une déclaration de revenus américaine qui n'est pas divulguée séparément. Une pénalité monétaire pouvant aller jusqu'à 50 % du revenu réalisé par le conseiller peut être imposée si une déclaration ou une demande de remboursement

produite à l'administration fédérale américaine ne divulgue pas une position que le conseiller n'a pas établie comme étant plus probable qu'improbable.

Les changements les plus significatifs sont les suivants :

- 1) la norme s'appliquant à une position prise dans une déclaration sans la divulgation prévue au formulaire 8275 (« *Disclosure Statement* ») a été relevée, passant d'une « possibilité réaliste » à un motif raisonnable que le bien-fondé de la position pourrait en établir le caractère « plus probable qu'improbable »; 2) la norme de « non-frivolité » (« *not frivolous* ») qui s'appliquait auparavant à une déclaration accompagnée d'une divulgation devient désormais une norme de « fondement raisonnable » (« *reasonable basis* »), de sorte que le préparateur ne peut en aucun cas signer une déclaration s'il sait que celle-ci contient une position qui ne repose pas sur un fondement raisonnable; 3) la portée de la pénalité de l'article 6694 est élargie pour que celle-ci s'applique aux droits successoraux, à l'impôt sur les dons, et aux déclarations de renseignements et autres déclarations; 4) le montant de la pénalité a été augmenté.

En vertu des dispositions législatives antérieures, un conseiller fiscal pouvait se voir imposer une pénalité s'il avait donné des conseils à l'égard d'une position qui entraînait une sous-évaluation de l'impôt dans une déclaration de revenus et si 1) il n'y avait aucune « possibilité réaliste » que l'on puisse établir le bien-fondé de cette position; 2) la position n'était pas divulguée ou il s'agissait d'une position frivole; 3) le conseiller connaissait ou aurait raisonnablement dû connaître la position prise. La pénalité était de 250 \$ si le conseiller connaissait ou aurait raisonnablement dû connaître la position prise; une autre pénalité de 1 000 \$ était imposée si le conseiller avait eu une conduite de toute évidence illégale ou imprudente.

Tant les nouvelles dispositions relatives aux pénalités que les anciennes s'appliquent expressément au préparateur d'une déclaration (« *return preparer* »), mais la définition de ce terme est suffisamment large pour inclure, par exemple, une personne qui donne des conseils sur des points de droit précis avant la réalisation d'une opération. Par conséquent, une personne qui fournit des conseils en matière de planification fiscale peut être soumise à la disposition relative à la pénalité.

Les nouvelles règles élargissent le champ d'application des pénalités de façon à couvrir les conseillers relativement à des déclarations de droits successoraux, d'impôt sur les dons, de taxes sur la masse salariale, de taxe d'accise et d'organismes exonérés. Les nouvelles règles modifient également les normes de conduite pour éviter une pénalité à l'égard d'une déclaration dans laquelle l'impôt est sous-évalué. Ainsi, dans le cas d'une position non divulguée, la disposition remplace la norme de « possibilité réaliste » par une exigence voulant que le conseiller ait un motif raisonnable de croire qu'il était plus probable qu'improbable que le traitement fiscal accordé à la position était le traitement adéquat. De plus, la norme de « non-frivolité », qui s'appliquait précédemment

à une position divulguée, est remplacée par l'exigence voulant que le traitement fiscal de la position divulguée ait un fondement raisonnable. En vertu des nouvelles règles, la première pénalité passe de 250 \$ au plus élevé des deux montants suivants : 1 000 \$ et 50 % du revenu tiré ou devant être tiré de la préparation de la déclaration (ou la demande de remboursement) en cause; la deuxième pénalité, qui était auparavant de 1 000 \$, passe au plus élevé des deux montants suivants : 5 000 \$ et 50 % du revenu réalisé par le conseiller fiscal.

Les dispositions législatives ne prévoient pas d'allègement transitoire, mais la récente *Notice* 2007-54 (2007-27 IRB 12) aborde diverses questions sur la portée et l'application de la pénalité. La *Notice* reconnaît que les modifications soulèvent des questions : Quelles activités peuvent être considérées comme relevant de la préparation d'une déclaration de revenus ? Qui est le préparateur de la déclaration ? Comment la loi s'applique-t-elle aux préparateurs qui signent la déclaration et à ceux qui ne la signent pas ? En vertu de l'allègement transitoire, les préparateurs de déclarations de revenus sont assujettis aux règlements existants pour les déclarations devant être produites avant 2008; pour les déclarations autres que des déclarations de revenus devant être produites avant 2008, une norme de « fondement raisonnable » s'applique.

Les exigences définies dans la *Circular* 230 du Département du Trésor qui régissent la conduite professionnelle prévoient la même norme pour l'évitement d'une pénalité que l'ancien article 6694 du *Code* : il doit exister une possibilité réaliste que le bien-fondé de la position prise dans la déclaration puisse être établi (« *realistic possibility of being sustained on its merits* ») (une probabilité de succès de 33 1/3 %) ou la position doit être divulguée et ne pas être frivole (une probabilité de succès de 5 % à 10 %). La *Notice* 2007-30 (2007-14 IRB 883) de l'IRS établit que toute dérogation à la circulaire peut entraîner l'imposition d'une pénalité monétaire. Un conseiller qui ne se conforme pas aux normes contenues dans la circulaire et dans le nouvel article 6694 du *Code* risque de se voir imposer une pénalité pouvant aller jusqu'à 150 % des honoraires qu'il a tirés du mandat.

Plus que jamais auparavant, une personne qui fournit des conseils sur une position prise dans une déclaration de revenus américaine est incitée à communiquer de façon claire avec le client pour s'assurer que celui-ci produit les déclarations et les informations appropriées. La nouvelle norme de probabilité (« plus probable qu'improbable ») définie pour les conseillers dans le nouvel article 6694 du *Code* est plus contraignante que la norme qui s'applique aux contribuables, à moins qu'il ne s'agisse d'un abri fiscal. Une pénalité pour sous-évaluation n'est imposée à un contribuable qui a sous-évalué de façon importante l'impôt attribuable à une position non divulguée que s'il n'est pas établi que son bien-fondé est substantiel (« *substantial authority* »). Cette dernière norme est moins contraignante que la norme de

probabilité, mais plus contraignante que la norme antérieure du « fondement raisonnable » pour les conseillers.

Alice A. Joseffer

Hodgson Russ LLP, Buffalo

## PCGR : MESURES « PRATIQUEMENT EN VIGUEUR »

Deux importants projets de loi fiscaux au fédéral ont été adoptés en troisième lecture par le Parlement en juin 2007, de sorte que les mesures fiscales contenues dans ces projets de loi sont considérées comme étant « pratiquement en vigueur » aux fins des PCGR canadiens. L'un des projets de loi a également reçu la sanction royale avant les vacances parlementaires. Les sociétés, les fiducies de revenu et autres organisations pourront devoir tenir compte des modifications au titre des impôts futurs en vertu des PCGR canadiens et américains dans leurs états financiers intermédiaires ou autres.

Le projet de loi C-52 a été adopté en troisième lecture le 12 juin 2007 et a reçu la sanction royale le 22 juin 2007, de sorte que les mesures fiscales qui y sont prévues sont dorénavant considérées comme étant « en vigueur » aux fins des PCGR américains. Le projet de loi C-33 a été adopté en troisième lecture le 15 juin 2007. Le tableau résume les mesures comprises dans ces deux projets de loi.

Mesures fiscales	« Pratiquement en vigueur » en vertu des PCGR canadiens
Certaines propositions budgétaires de 2007	Projet de loi C-52, 12 juin 2007
Réduction du taux d'impôt général des sociétés qui est ramené de 19 % à 18,5 % après 2010	Projet de loi C-52, 12 juin 2007
Nouvel impôt sur les distributions effectuées par des entités intermédiaires de placement déterminées (EIPD), à compter de 2011 pour les fiducies de revenu et les sociétés de personnes existant antérieurement, et de 2007 pour les nouvelles fiducies et sociétés de personnes	Projet de loi C-52, 12 juin 2007
Modifications à la définition proposée de dépense, et restriction à l'utilisation des dépenses au titre des options d'achat d'actions dans les demandes de crédit d'impôt à l'investissement en R&D	Projet de loi C-33, 15 juin 2007
Nouvelles règles fiscales sur les entités de placement étrangères et les fiducies non-résidentes, en vigueur pour les années d'imposition commençant après 2006	Projet de loi C-33, 15 juin 2007
Mesures fiscales sur les clauses restrictives, les paiements de non-concurrence et autres paiements semblables	Projet de loi C-33, 15 juin 2007
Modifications techniques déjà publiées sous forme de propositions le 18 juillet 2005	Projet de loi C-33, 15 juin 2007

Les modifications apportées par les deux projets de loi sont considérées comme étant pratiquement en vigueur les 12 ou 15 juin 2007, respectivement, aux fins des PCGR canadiens. Par conséquent, les sociétés publiques et les fiducies dont l'exercice coïncide avec l'année civile doivent tenir compte des modifications fiscales dans leurs états financiers de la période intermédiaire terminée le 30 juin 2007 en vertu des PCGR canadiens; en vertu des PCGR américains, elles doivent également tenir compte des modifications du projet de loi C-52 dans cette même période intermédiaire. Au moment d'évaluer l'incidence de ces modifications de la loi fiscale et des taux d'imposition, les écarts temporaires doivent être déterminés et estimés, et les actifs et les passifs d'impôts futurs doivent être calculés à la date où les modifications sont considérées comme étant pratiquement en vigueur. Les dispositions relatives aux EIPD entraînent dorénavant la comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôts futurs avec l'incidence correspondante sur la charge d'impôts futurs, compte tenu des écarts temporaires qui sont censés se résorber après la date de prise d'effet des modifications (mais compte non tenu des écarts temporaires existants qui se sont résorbés avant cette date).

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

## LE DROIT AU RESPECT DU SECRET PROFESSIONNEL

La personne à qui l'ARC a signifié une demande de renseignements en vertu de l'article 231.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR) ou de l'article 289.1 de la *Loi sur la taxe d'accise* (LTA) doit fournir tout renseignement demandé. Si la personne ne se conforme pas à la demande, l'ARC peut demander au tribunal de rendre une ordonnance d'exécution pour qu'elle fournisse les renseignements en question (article 231.7 de la LIR et article 289.1 de la LTA). La demande de renseignements ou l'ordonnance d'exécution est fréquemment signifiée au contribuable faisant l'objet d'une vérification ou d'une enquête, mais elle peut aussi être signifiée à des tiers, incluant des avocats et des comptables. Les documents protégés par le secret professionnel n'ont pas à être divulgués. Mais l'émission d'une telle ordonnance pose des problèmes de procédure parce qu'un contribuable – la seule partie qui peut renoncer au droit au secret – n'est pas partie à la demande et n'a donc aucun droit immédiat à invoquer le privilège de non-divulgaration. Dans *Cornfield* (2007 CF 436), la Cour fédérale (CF) a conclu que l'avis d'émission d'une ordonnance d'exécution n'avait pas à être signifié au contribuable.

Dans *Cornfield*, l'ARC avait émis une demande de renseignements en vertu de la LTA, dans laquelle elle exigeait de l'avocat du contribuable qu'il fournisse un état

des rajustements et d'autres documents comptables relatifs à une opération immobilière. L'avocat avait refusé, alléguant que cette exigence de divulgation était contraire au *Professional Conduct Handbook* de la *BC Law Society*, qui régit les avocats dans la province et exige d'eux qu'ils invoquent le secret professionnel pour les documents « *which [are] or may be privileged* » (sauf si le client y renonce). L'ARC avait demandé une ordonnance d'exécution en vertu de l'article 289.1 de la LTA. La CF s'est penchée sur les questions suivantes : 1) les documents étaient-ils visés par le privilège des communications entre avocat et client, 2) l'article 289.1 protégeait-il adéquatement les droits du client d'un avocat à invoquer le secret professionnel, et 3) la CF devrait-elle ajouter des protections procédurales, comme l'obligation de signifier l'avis au contribuable-client.

La CF a décrit le cadre législatif régissant l'émission d'une ordonnance d'exécution et cité la jurisprudence pertinente. Elle a conclu que l'avis ne devait être signifié qu'à la personne contre qui l'ordonnance a été émise. Elle a aussi déterminé que les documents en question n'étaient pas visés par le privilège des communications entre avocat et client : il s'agissait d'un « relevé comptable d'un avocat, y compris toute pièce justificative ou tout chèque », tous exclus par la loi de la définition de « privilège des communications entre client et avocat » (ainsi que par la *common law*).

Pour déterminer si la procédure actuelle devrait être modifiée pour exiger que le nom du contribuable soit ajouté à la demande pour lui donner le droit immédiat d'invoquer le privilège de non-divulgaration, le tribunal a indiqué que le *Professional Conduct Handbook* ne s'appliquait pas si les documents n'étaient pas protégés. Les documents en question étaient simplement des communications confidentielles, différentes en tout des communications qui satisfont à la définition du privilège des communications entre client et avocat en vertu de la LIR et de la LTA, et qu'il n'y avait rien auquel le client puisse renoncer. Le tribunal s'est également penché sur un scénario hypothétique portant sur des registres financiers ou comptables (qui ne sont normalement pas couverts par la définition de « privilège des communications entre client et avocat » de la LIR ou de la LTA). Si de tels registres contiennent des notes ou d'autres renseignements susceptibles d'être protégés, le tribunal est d'avis que même s'ils ne satisfont pas à la définition d'information non privilégiée, la loi et les procédures judiciaires assurent la protection nécessaire. Le tribunal a aussi indiqué que la procédure d'émission d'une ordonnance d'exécution n'a pas à être modifiée, parce que la signification au contribuable était inutile, compte tenu de la jurisprudence et de la procédure prévue dans la législation.

Malheureusement, le tribunal a conclu qu'un contribuable ne se verra pas nécessairement accorder un droit d'invoquer le privilège si l'ordonnance d'exécution est émise à l'égard d'un tiers. Un avocat pourrait avoir

suffisamment de connaissances pour alléguer ce droit pour le compte du client, mais des problèmes pratiques pourraient se poser si les documents qui sont potentiellement protégés en *common law* se trouvent en possession d'un tiers qui n'est pas avocat à qui une ordonnance d'exécution a été signifiée.

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

## PIÈGES FISCAUX AU CANADA

Les situations réelles suivantes illustrent des pièges fiscaux attribuables soit à un manque de clairvoyance, soit simplement à des erreurs techniques.

**Utilisation de pertes.** Le mari vend des actions cotées en bourse dans le but de cristalliser sa perte. Sans qu'il le sache, sa conjointe achète les mêmes actions deux semaines plus tard, ce qui entraîne l'application des règles sur les pertes apparentes et le refus de la déduction de la perte en capital pour le mari.

Un particulier envisage de vendre sa société pour un gain substantiel. Un de ses amis est propriétaire d'une société ayant une importante perte en capital à reporter prospectivement. Si le particulier tente de transférer ses actions à la société déficitaire pour que celle-ci lui soit vendue, le paragraphe 69(11) interdit le roulement, et un gain en capital est réalisé. Un roulement est également refusé lors du transfert à une société déficitaire qu'un particulier détient à parts égales avec une société mère : la société déficitaire n'est pas affiliée au particulier.

**Compte de dividendes en capital.** Après le décès de leurs parents, deux sœurs – l'une résidant au Canada et l'autre, aux É.-U. – détiennent chacune 50 % des actions de SCAN; un dividende en capital est déclaré et versé en parts égales à chacune d'elles. Le dividende en capital donne lieu à une retenue d'impôt au Canada de 15 % pour l'actionnaire américain et est imposable aux États-Unis. Un dividende réputé au rachat pour annulation par SCAN des actions de l'actionnaire américain aurait donné lieu à une retenue d'impôt au Canada, mais l'actionnaire canadien aurait pu recevoir la totalité du compte de dividendes en capital en franchise d'impôt.

**Options d'achat d'actions.** Un particulier transfère des options d'achat d'actions non levées à sa SPOR, qui a des pertes d'entreprise, dans le but de lever les options par la suite; la levée subséquente donne lieu à un avantage imposable pour l'employé.

Un particulier lève des options d'achat d'actions d'une société privée représentant 10,1 % des actions pour une contrepartie nominale. Il transfère les actions à une SPOR pour reporter l'impôt sur tout dividende, mais le report de l'avantage au titre de l'option d'achat d'actions est perdu sur toute disposition ou tout échange de l'action.

Un particulier lève une option d'achat d'actions d'une société publique américaine et vend ensuite ces actions à

perte. La perte en capital qui en résulte ne peut être reportée rétrospectivement pour réduire le revenu déjà inclus (la JVM de l'action moins le prix de l'option).

**Capital versé (CV).** M. A constitue SXP en société et souscrit 100 actions ordinaires pour un montant de 100 \$. Deux ans plus tard, M. B souscrit 100 actions ordinaires pour un montant de 400 000 \$. Le PBR de M. B s'élève à 400 000 \$, mais son CV n'est que de 200 000 \$ parce que le CV est réparti sur toutes les actions de la catégorie. M. B ne peut retirer plus de 200 000 \$ à titre de remboursement de capital à moins d'avoir acquis initialement une catégorie distincte d'actions.

**Roulements.** Une société en nom collectif détient un immeuble d'habitation; chaque participation dans la société de personnes a un PBR négatif. Le coût en capital du terrain est de 1,2 million de dollars. L'immeuble a un coût en capital de 6 millions de dollars, une FNACC de 1,8 million de dollars et une JVM de 16 millions de dollars. Il est grevé d'une hypothèque de 8 millions de dollars. La société en nom collectif ne peut pas transférer l'immeuble à une nouvelle société contre des actions ordinaires et la prise en charge de l'emprunt hypothécaire pour permettre à un acheteur d'acquérir les actions et de réaliser un gain en capital pour la société en nom collectif : le produit de disposition réputé ne peut être inférieur au montant de l'emprunt hypothécaire pris en charge, déclenchant ainsi une récupération.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### BIDF

Dans le cadre d'une conférence conjointe avec le *European Chartered Institute of Taxation*, il a été question de l'imposition du revenu étranger en Europe, d'allègement fiscal pour les frais de financement, de planification fiscale à la lumière des normes comptables internationales et de l'attribution des bénéfices à des ES.

### États-Unis

Le Département du Trésor a précisé qu'il n'appliquera pas l'approche retenue par l'OCDE en matière d'attribution des bénéfices à un ES à la plupart des traités américains et ce, même si cette approche a récemment été ajoutée à quelques traités américains (les traités conclus avec le Japon et le Royaume-Uni, par exemple). Le Département du Trésor est en désaccord avec le critère de la symétrie (même s'il précise que la limitation globale du crédit pour impôt étranger aux États-Unis rend improbable la double imposition); il précise que l'allègement de la double imposition est une question qui relève de l'article 23 et que le revenu d'un ES qui est exonéré d'impôt doit être calculé conformément aux lois internes du pays d'origine.

## Royaume-Uni

Après avoir examiné ses relations avec les grandes entreprises, le *HMRC* a publié deux documents de consultation pour améliorer son traitement des enquêtes sur les prix de transfert et fournir une assurance aux entreprises par l'émission de décisions et d'approbations. L'*HMRC* vise un échéancier de 18 mois pour régler les questions relatives aux prix de transfert et un délai de 28 jours pour émettre des décisions avant et après une opération et ce, pour tous les types d'impôts et taxes pertinents.

## Union européenne

La Commission européenne a publié un sommaire des résultats d'une consultation publique sur la modernisation de la TVA pour les services financiers et d'assurance.

*Vivien Morgan*

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2007, L'Association canadienne d'études fiscales. Tous droits réservés. Toute demande de reproduction ou copie, sous quelque forme ou par quelque moyen, de toute partie de la présente publication pour distribution doit être adressée par écrit à Michael Gaughan, Responsable des autorisations, L'Association canadienne d'études fiscales, 595 Bay Street, bureau 1200, Toronto, Canada M5G 2N5; courriel : [mgaughan@ctf.ca](mailto:mgaughan@ctf.ca).

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