

LES CTI : MANDAT ET EXIGENCES DOCUMENTAIRES

Mandat. Dans des opérations commerciales, plusieurs contribuables visent souvent un objectif commun, mais ils ne prennent peut-être pas le temps de définir clairement leurs liens juridiques. Cette absence de clarté peut poser des problèmes aux fins de l'impôt, notamment quand elle concerne la TPS, comme c'était le cas initialement dans *YSI's Yacht Sales International* (2007 CCI 306). Heureusement, la CCI a pu conclure que YSI pouvait demander des crédits de taxe sur intrants (CTI).

YSI était un courtier de yachts dont un client avait retenu les services pour trouver le financement nécessaire à la reconstruction d'un bateau et, finalement, trouver un acheteur pour le bateau reconstruit. YSI avait trouvé le financement ainsi qu'un acheteur potentiel, mais le lien entre le client-vendeur et l'acheteur éventuel s'était rompu avant la fin de la reconstruction du bateau. YSI était intervenue pour terminer le projet, et l'acheteur avait accepté de fournir les fonds nécessaires pour payer les sommes dues par YSI (incluant la TPS) selon les factures émises à son nom par les fournisseurs de produits et services.

Initialement, l'acheteur avait demandé les CTI en produisant une demande de remise de la TPS, que l'ARC avait refusée parce que les factures étaient faites au nom de YSI. Par la suite, les demandes de CTI de YSI pour son propre compte avaient été refusées au motif que 1) YSI n'était pas admissible aux CTI parce qu'elle avait acheté les marchandises en qualité de mandataire, et que 2) la TPS n'était pas payable par elle.

La question centrale était de savoir si YSI pouvait récupérer les CTI. La CCI a séparé le problème en deux : 1) YSI avait-elle acquis les produits et les services auprès

des fournisseurs pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales ? 2) La TPS était-elle payable par YSI ? Pour la première question, la Couronne faisait valoir que YSI agissait en qualité de mandataire quand elle concluait des ententes en vue de l'acquisition de produits et services : YSI n'avait donc pas acquis les produits ou services pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses propres activités commerciales. (Cette position semble contredire le refus initial par l'ARC de la demande de remise de TPS de l'acheteur en sa capacité de mandant.) La CCI était en désaccord car, selon elle, YSI avait acquis les produits et services pour son propre compte et non pour le compte de l'acheteur; les parties n'avaient pas eu l'intention de créer une relation de mandat, et le lien qui les unissait s'apparentait davantage à celui d'un acheteur et d'un vendeur. La question fondamentale était celle de savoir si l'acheteur avait accepté d'être lié par les ententes conclues par YSI avec des fournisseurs, et c'est dans un mémo qui n'avait jamais été formellement consigné dans une entente écrite que l'on trouvait l'expression la plus claire de son intention; le mémo prévoyait en effet que YSI signerait les ententes avec des fournisseurs et qu'elle facturerait une marge de 5 % à l'acheteur quand elle effectuait les achats à partir de ses comptes de gros.

À la seconde question, la Couronne a déclaré que YSI était responsable du paiement de la TPS, mais que c'est l'acheteur qui, en définitive, était redevable du paiement parce que les fonds provenaient de son compte de banque. La CCI était en désaccord : YSI était la seule personne responsable du paiement de la contrepartie en vertu des ententes conclues avec les fournisseurs et était donc l'« acquéreur » des fournitures, tel qu'il est défini. L'utilisation du compte de banque de l'acheteur était simplement un mécanisme de financement opportun.

YSI aurait pu éviter de se voir refuser les CTI si elle avait signé une simple entente définissant les liens juridiques entre les parties, et, même si cela n'était pas nécessaire, en indiquant peut-être même comment les parties entendaient comptabiliser la TPS. L'arrêt *YSI* confirme que nonobstant la provenance des fonds servant au paiement des fournitures et de la TPS, si la personne qui effectue le paiement de la fourniture est légalement tenue de le faire et est également l'acquéreur de la fourniture, elle peut demander les CTI correspondants. Une question plus difficile se pose si, dans les faits, la personne qui effectue le paiement est un mandataire. Dans ce cas, tant le mandataire que le mandant sont redevables de la TPS, de sorte que tant le mandataire que le mandant peuvent demander les CTI parce qu'ils sont tous deux des « acquéreurs » en vertu de la législation. La politique de l'ARC a généralement été de refuser au mandataire la demande de CTI, mais cette politique ne devrait pas prévaloir.

Dans ce numéro

Les CTI : Mandat et exigences documentaires	1
Allègement administratif pour les dividendes déterminés de 2006	2
Protocole Canada/É.-U.	2
Le Michigan remplace sa taxe d'affaires unifiée	3
Commission non gagnée par la société	3
IRNT n° 36 : Alinéa 95(6)b	4
Résidence provinciale	5
Élimination des taxes sur le capital d'ici 2012	6
Profits de succursales américaines à l'abri de l'impôt	7
Capitalisation restreinte : Jugements de la CEJ	7
Revenus et bénéfices attribuables aux actions d'une SEC aux É.-U.	8
D'autres pièges fiscaux au Canada	9
Actualités fiscales étrangères	10

Exigences documentaires obligatoires. Dans un récent jugement qui fera jurisprudence, la CAF a conclu que les exigences documentaires pour les demandes de CTI prévues au paragraphe 169(4) sont obligatoires. Dans le jugement *Systematix Technology Consultants* (2007 CAF 226), prononcé à l'audience, la CAF a rejeté la jurisprudence antérieure de la CCI qui laissait entendre que les exigences documentaires du paragraphe 169(4) n'étaient pas obligatoires. La CAF a conclu que si l'inscrit au régime de la TPS qui demande des CTI ne dispose pas de l'information nécessaire pour justifier sa demande – en l'espèce, un numéro valide d'inscrit au régime de la TPS du fournisseur, mais incluant également son nom complet – alors il ne peut demander de CTI, peu importe que les autres exigences de la LTA aient été respectées ou non. Le texte du jugement semble imposer une obligation au demandeur de fournir des informations exactes, peu importe qu'il ait fait preuve ou non de diligence raisonnable.

L'ARC a récemment mis en place un système d'inscription au régime de la TPS par Internet, qui permet à un utilisateur de confirmer le numéro de TPS d'un inscrit en inscrivant le nom de l'inscrit, le numéro de TPS et la date de l'opération en cause. Cependant, ce processus pourrait être trop fastidieux pour toutes les opérations, sauf les plus importantes. Peut-être que les difficultés pratiques quotidiennes associées à la collecte en temps réel d'informations exactes et complètes auprès de tiers ou à leur sujet devraient-elles faire l'objet d'un changement législatif qui laisserait à l'ARC ou à la CCI le pouvoir de déterminer s'il est juste d'imposer les exigences dans des circonstances particulières.

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

ALLÈGEMENT ADMINISTRATIF POUR LES DIVIDENDES DÉTERMINÉS DE 2006

L'ARC a récemment annoncé sa politique administrative sur les dates limites pour la production de deux déclarations relativement aux dividendes déterminés de 2006. 1) Le choix (ou la révocation d'un choix) de ne pas être une SPCC en vertu du paragraphe 89(11) pour l'année d'imposition 2006 est considéré comme ayant été produit à temps s'il est produit avant 2008. 2) Une société peut avoir versé un dividende excédant son compte de revenu à taux général (CRTG) en se fiant à la version incorrecte de l'annexe 53 (« Calcul du compte de revenu à taux général (CRTG) »). Pour éviter la pénalité prévue à la partie III.1, la société devrait faire parvenir des détails (identifiant les étapes suivies pour rétablir le solde approprié) au Directeur général des décisions en impôt avant le 31 décembre 2007.

1) **Choix de ne pas être une SPCC.** Le paragraphe 89(11) permet à une SPCC de faire le choix de ne pas être

une SPCC à tout moment dans l'année et par la suite aux fins des règles sur les dividendes déterminés; la société peut donc verser des dividendes déterminés qui ne sont pas limités par le solde de son CRTG, mais qui le sont par tout solde de son compte de revenu à taux réduit (CRTR). (Selon le nouveau paragraphe 249(3.1), l'année d'imposition d'une SPCC est réputée prendre fin immédiatement avant le choix.) Le choix doit être produit au plus tard à la date limite de production de la déclaration de revenus de la société. L'ARC a verbalement confirmé qu'une société qui a produit sa déclaration de revenus de 2006 avant la publication des nouveaux formulaires sur les dividendes déterminés (incluant le formulaire T2002, « Choix, ou révocation d'un choix, de ne pas être une société privée sous contrôle canadien ») doit maintenant produire les formulaires.

2) **Calcul du CRTG.** Le 13 juin 2007, l'ARC a publié une version révisée de l'annexe 53 qui corrige une erreur de calcul contenue dans la version précédente. Dans le calcul du CRTG pour 2001 à 2005, l'annexe 53 originale prévoyait le calcul d'un solde annuel du CRTG puis l'ajout du total de chaque année pour obtenir le solde du CRTG de 2006 d'une SPCC. Les dividendes imposables versés dans une année réduisaient donc le CRTG de cette année seulement et le solde d'ouverture du CRTG de 2006 pouvait être surévalué – une erreur qui pouvait faire qu'un contribuable versait un dividende déterminé excessif et était assujéti à un impôt de pénalité de 20 % (impôt de la partie III.1 sur les désignations excessives de dividende déterminé).

Paul Hickey
KPMG LLP, Toronto

PROTOCOLE CANADA/É.-U.

Le 13 août 2007, le ministre des Finances Flaherty a indiqué que le protocole à la convention entre le Canada et les États-Unis sera signé en Colombie-Britannique le 10 septembre 2007. Il s'agit d'un progrès, mais il reste à voir si le protocole sera ratifié en 2007.

Une fois signé, le protocole doit être ratifié par les deux pays. Aux États-Unis, le protocole doit être soumis pour approbation, ce qui exige généralement une audience devant le *Senate Foreign Relations Committee*. Le comité s'est réuni le 17 juillet 2007 pour analyser diverses modifications proposées à des conventions et des protocoles, mais non au protocole à la convention entre le Canada et les États-Unis. Le comité n'est apparemment pas favorable à la tenue de plus d'une audience par année sur les conventions fiscales de sorte que la ratification du nouveau protocole cette année paraît improbable. Parfois, une convention est en vigueur avant sa ratification de sorte qu'un lobbying pour obtenir une date de prise d'effet spéciale pour le nouveau protocole est peut-être possible.

Sandra Slaats
Deloitte & Touche LLP, Toronto

LE MICHIGAN REMPLACE SA TAXE D'AFFAIRES UNIFIÉE

La taxe d'affaires récemment adoptée par le Michigan (MBT) remplacera sous peu la taxe d'affaires unifiée (« *single business tax* » ou SBT) de l'État, qui était source de complication et se traduisait souvent par un montant excessif de taxe pour les sociétés canadiennes y exerçant très peu d'activités. La MBT s'applique après 2007 à toutes les activités d'entreprise postérieures à 2007 au Michigan; la SBT s'applique aux activités antérieures à 2008 pour les exercices chevauchant la date d'adoption de la nouvelle taxe.

La SBT est une taxe à la valeur ajoutée modifiée qui se fonde sur le revenu imposable fédéral américain avec des modifications importantes, y compris le refus de déductions pour rémunération, intérêts et amortissement. Même si la loi fédérale américaine interdit à un État de lever un impôt sur le revenu sur un contribuable de l'extérieur dont les activités à l'intérieur de l'État se limitent à solliciter des ventes de biens meubles corporels (*Public Law* 86-272), la SBT n'est pas considérée comme un impôt sur le revenu. En vertu des règles de rattachement du Michigan (lien suffisant ou « *nexus* »), la présence au Michigan d'une personne ou d'un bien pendant plus de deux jours par année peut entraîner l'application de la SBT. La convention fiscale entre le Canada et les États-Unis ne définit pas le statut fiscal aux fins de la SBT.

La MBT remplace la SBT par quatre régimes fiscaux : 1) un impôt sur le revenu d'entreprise (BIT); 2) un impôt sur les recettes brutes (GRT) modifiées; 3) un impôt sur les primes des sociétés d'assurances; 4) un impôt de franchise (« *franchise tax* ») fondé sur le capital des institutions financières. Un contribuable peut être assujéti à la fois au BIT et au GRT. Le critère du lien suffisant de la MBT est satisfait si une société de l'extérieur de l'État a une présence au Michigan pendant une journée ou si elle sollicite activement des ventes et qu'elle affiche des recettes brutes au Michigan excédant 350 000 \$ par année. La MBT reconnaît explicitement que la *Public Law* 86-272 s'applique au BIT, mais pas au GRT.

La MBT exige que les groupes d'entreprises unifiés (« *unitary business groups* ») produisent des déclarations de revenus combinées, ce qui n'aura généralement pas d'incidence sur les sociétés canadiennes. Un groupe d'entreprises unifié réunit trois caractéristiques :

1) « *Water's edge* » : le groupe comprend toutes les entités constituées aux États-Unis, à l'exception de celles qui exercent d'importantes activités en dehors des États-Unis et qui ont au moins 80 % de revenu tiré d'une entreprise étrangère active, selon la définition du *Code*.

2) Participation de 50 % : le groupe comprend toutes les entités dans lesquelles il détient ou contrôle, directement ou indirectement, plus de 50 % des titres de propriété avec droits de vote.

3) Unifié : les membres du groupe exercent des activités ou des opérations commerciales qui se traduisent par un flux de valeur entre ces membres, activités ou

opérations qui sont intégrés les uns aux autres, sont dépendantes les uns des autres ou contribuent les uns aux autres. Le flux de valeur est déterminé par l'étude de tous les faits et circonstances propres aux activités et opérations commerciales. Les membres du groupe combiné sont traités comme s'ils ne formaient qu'une seule entité.

Le BIT s'applique à la part de l'assiette de l'impôt sur le revenu d'entreprise attribuée au contribuable, au taux de 4,95 %. L'assiette du BIT est analogue à l'assiette de l'impôt sur le revenu de nombreux États : le revenu imposable fédéral est modifié, pour y réintégrer certaines redevances, certains intérêts ou d'autres dépenses payés à une personne liée ne faisant pas partie du groupe unifié pour l'utilisation d'un actif incorporel. L'ajout peut s'appliquer, par exemple, aux intérêts payés par un groupe combiné du Michigan à une société affiliée canadienne. Les pertes d'entreprise reportées aux fins de la SBT ne peuvent réduire l'assiette du BIT.

Le GRT, qui se fonde sur les recettes brutes, diminuées des achats, provenant d'autres entreprises est imposé sur le montant net attribué, au taux de 0,80 %. L'assiette du GRT d'un groupe d'entreprises unifié correspond à la somme des recettes brutes modifiées de chaque membre du groupe, excluant les opérations entre les membres.

Un contribuable exerçant une activité commerciale à l'extérieur du Michigan répartit les assiettes du BIT et du GRT à l'aide d'une formule à facteur unique (les ventes) qui exclut les opérations entre les membres d'un groupe unifié. La règle *Finnigan* (*Appeal of Finnigan*, dossier n° 88-SBE-022-A (Cal. State Bd. of Equaliz., 1990) sert à déterminer les ventes comprises dans le numérateur – à savoir, les ventes, au Michigan, de chaque membre du groupe d'entreprises unifié, qu'il ait ou non lui-même un lien suffisant (« *nexus* ») avec le Michigan.

Divers crédits peuvent réduire le BIT et le GRT. Plusieurs crédits sont repris de la SBT, mais de nombreux crédits sont nouveaux et visent à reconnaître les sociétés qui investissent au Michigan, dont un crédit au titre de la rémunération et de l'investissement, un crédit pour la recherche et le développement et un crédit pour taxe mobilière. Un contribuable qui peut raisonnablement s'attendre à ce que son impôt à payer pour l'année d'imposition soit supérieur à 800 \$ doit produire des déclarations estimatives et faire des versements trimestriels estimatifs.

Jeffrey Brown et Barry Nussbaum
KPMG LLP, Toronto

COMMISSION NON GAGNÉE PAR LA SOCIÉTÉ

Le paragraphe 56(4) est une disposition anti-évitement portant sur la réception indirecte d'un revenu : généralement, lorsqu'un contribuable transfère ou cède des droits sur un revenu à une partie avec laquelle il a un

lien de dépendance, le revenu est réattribué à l'auteur du transfert. Cette disposition s'applique, par exemple, si un contribuable cède le droit de recevoir un salaire à une société qu'il contrôle (*No. 594* (59 DTC 78 (CRI)). Cette règle a récemment été examinée dans l'arrêt *Robert Boutilier* (2007 DTC 479 (CCI)).

Le contribuable était un planificateur financier, un entrepreneur indépendant, qui vendait des fonds communs de placement. Comme c'est habituellement le cas pour ce type de commerce, le contribuable touchait une commission de vente et avait aussi droit à une commission de suivi payable trimestriellement dans la mesure où l'acheteur conservait les fonds communs. Cette commission de suivi visait à rémunérer le vendeur du placement pour la prestation continue de services et conseils au client afin de l'encourager à conserver ses parts. Au départ, cette commission était versée au contribuable, mais une nouvelle procédure avait été adoptée au cours de l'année. Une nouvelle société avait été constituée, et ses actions ordinaires étaient détenues par une fiducie pour des membres de la famille du contribuable. Celui-ci était un dirigeant et un administrateur de la société et un fiduciaire de la fiducie. En vertu de l'article 85, il avait transféré à la société la partie de son entreprise qui se rapportait à la prestation de services en échange d'actions privilégiées. La commission de suivi était payée à la société et versée à la fiducie familiale sous forme de dividendes, puis (par des moyens et pour des raisons obscures), elle revenait au contribuable.

L'ARC avait émis une nouvelle cotisation au contribuable en vertu du paragraphe 56(4). Devant la CCI, le contribuable a fait valoir que la règle ne s'appliquait pas parce la cession ne portait pas sur un droit mais seulement sur la « possibilité » pour lui de gagner un revenu futur par la prestation de services à des clients à qui il avait vendu des fonds communs de placement. Cependant, le tribunal a indiqué que la convention de transfert en vertu de l'article 85 ne faisait pas mention d'une telle possibilité.

Le tribunal a reconnu qu'il existait une distinction entre la commission gagnée sur les ventes et la commission de suivi gagnée par la suite au titre de la prestation de services, et il a aussi reconnu la possibilité pour une société de fournir de tels services. Mais dans les faits, aucune preuve n'étayait la proposition selon laquelle la société n'était rien de plus qu'un conduit : elle ne comptait aucun employé et n'avait pas réellement de bureau, et elle engageait des dépenses minimales comparativement aux dépenses engagées par le contribuable pour gagner ses commissions de vente initiales. Même les services fournis à la société par le contribuable (il n'y avait pas d'autre employé) n'étaient pas rémunérés. La société avait simplement déclaré le revenu sans avoir fait quoi que ce soit pour le gagner. Par conséquent, la CCI a conclu que le paragraphe 56(4) s'appliquait et que le revenu appartenait au contribuable, du moins aux fins de l'impôt. Une analyse semblable a été utilisée dans de nombreux jugements, incluant une longue série de causes commençant avec *Sazio* (69 DTC 5001

(Cour de l'É.)), où il a été conclu que la règle ne s'applique pas si une société tire un revenu de la prestation de services par un particulier qui est son unique employé. (Cet arrêt a entraîné l'adoption des règles sur les entreprises de prestation de services personnels de l'article 125.) Cependant, la société doit véritablement gagner le revenu. (Voir, par exemple, *Burns*, 73 DTC 5219 (CF, div. 1^{re} inst.) et *Connor*, 75 DTC 85 (CRI).)

Le contribuable faisait aussi valoir que la société avait payé l'impôt sur le revenu en question et qu'il ne devrait donc pas avoir à faire de même. Le tribunal a écarté la jurisprudence citée et conclu que l'émission d'une cotisation à la société a peu d'incidence sur l'appel et qu'elle demeure un fait que la société doit traiter. Bien que cela ne soit pas clair à la lumière des faits en l'espèce, il est possible que les années d'imposition de la société soient prescrites.

Dans *Boutilier*, le tribunal a conclu que la société n'avait pas gagné le revenu. Il a cependant fait remarquer que ni le paragraphe 56(4) ni la Loi ne traite de la situation dans laquelle l'auteur du transfert a déjà payé l'impôt. (Le paragraphe 248(28) ne s'applique pas.) Il a cité le paragraphe 10 de l'IT-440R2, selon lequel lorsque le paragraphe 56(4) s'applique, mais qu'il n'y a aucune tentative délibérée de fraude fiscale ou d'évitement fiscal, le revenu sera inclus dans le revenu de l'auteur du transfert seulement. En l'absence d'une règle statutaire portant sur ce type de double imposition, l'ARC n'imposerait et ne devrait probablement imposer que l'auteur du transfert.

John Jakolev et Graham Turner
Jet Capital Services Limited, Toronto

IRNT N° 36 : ALINÉA 95(6)b)

Le 26 juillet 2007, l'ARC a publié le bulletin tant attendu *Impôt sur le revenu Nouvelles techniques* n° 36 (IRNT) sur l'interprétation qu'elle donne à l'alinéa 95(6)b), donnant suite à sa promesse faite lors de la table ronde tenue à la conférence annuelle 2004 de l'Association de fournir des précisions sur le sujet, y compris des exemples. L'IRNT semble tenir compte de commentaires formulés par la communauté fiscale sur un projet de texte qui n'avait pas été largement diffusé.

L'IRNT ne fournit que peu de nouvelles lignes directrices sur l'interprétation que l'ARC donne à l'alinéa 95(6)b); en effet, ses perceptions et son approche semblent inchangées. L'IRNT précise que « Les termes de l'alinéa 95(6)b) ont un sens large, et on peut estimer qu'ils s'appliquent à un large éventail d'opérations », ce qui semble indiquer que la règle a la qualité d'une RGAE si 1) des actions ou des participations sont acquises ou cédées 2) dans le but principal de permettre à une personne d'éviter, de réduire ou de reporter le paiement d'un impôt, etc. Cinq exemples sont donnés pour illustrer l'application de la règle. Dans chaque exemple, l'analyse met l'accent sur le critère de la principale raison de

l'opération ou de la série d'opérations. Le premier exemple figurait dans les notes explicatives du ministère des Finances relativement à la modification de 1994 de la règle : un prêteur canadien acquiert une participation temporaire de 11 % des actions d'une société étrangère affiliée (SEA) d'une SCAN sans lien de dépendance dans le but de faciliter pour le prêteur la réalisation d'un revenu à titre de surplus exonéré (pas un REATB) lors de la comptabilisation du prêt par l'intermédiaire de la SEA qu'elle détient à 100 %. L'émission des 11 % d'actions de la SEA en faveur du prêteur a pour effet direct de convertir ce qui serait un REATB en un revenu d'entreprise exploitée activement réputé, de sorte que l'alinéa 95(6)b s'applique. Un autre exemple, dans lequel une société vendeuse canadienne acquiert une participation nominale en actions privilégiées dans une SEA non liée afin d'éviter l'application du paragraphe 85.1(4), reprend le même thème.

Les trois autres exemples – opérations à l'intérieur d'un groupe lié – semblent illustrer une application beaucoup plus large de l'alinéa 95(6)b, parce qu'ils concernent une émission ou une acquisition d'actions qui ne crée pas par elle-même une nouvelle relation. Il semble donc que toute combinaison d'avantage fiscal (à titre de principale raison) et d'opération sur actions ou participation peut enclencher l'application de la règle.

Comme la règle n'écarte pas les opérations qui ne donnent pas lieu à un abus, l'approche de l'ARC pourrait faire que la règle soit plus puissante que la RGAÉ. L'ARC ne fonde pas l'application de la règle sur une politique, mais elle mesure plutôt l'avantage fiscal au regard d'autres avantages possibles pour établir la principale raison. Dans un exemple concernant un investissement canadien à l'étranger, une SCAN contracte un emprunt dans le but de financer par capitaux propres une SFIN qui est une SEA; SFIN consent le prêt à SEA2, qui exploite une entreprise activement. (L'ARC affirme que la déduction des intérêts par SCAN constitue l'avantage fiscal résultant de l'émission des actions.) Cela signifie peut-être que l'ARC peut conclure que la règle ne s'applique pas si SCAN s'attendait à des distributions de dividendes accrues de la part de SEA2, qui a recours à l'emprunt, par exemple, pour financer une acquisition. Le raisonnement de l'IRNT nous amène à penser que l'ARC invoquerait la règle si SCAN ne détenait pas SEA2 – par exemple, si c'est plutôt la société mère de SCAN qui la détenait – ou si SEA2 a contracté un emprunt simplement à des fins de refinancement.

Dans l'exemple concernant un investissement au Canada, une filiale canadienne (FCAN) d'une société mère étrangère emprunte des fonds dans le but de souscrire des actions privilégiées à taux fixe d'une société d'exploitation étrangère (par l'intermédiaire d'une filiale qui est une SEA) détenue par la société mère étrangère. Comme dans l'exemple concernant un investissement à l'étranger, FCAN est réputée tirer un avantage fiscal de la déduction des frais d'intérêt mais, comme elle n'a aucun droit en amont par le jeu des actions ordinaires, l'alinéa 95(6)b s'applique.

L'autre exemple concernant un investissement à l'étranger fait intervenir l'élimination d'un déficit cumulé lors de la liquidation d'une SEA en vertu des règlements actuels, résultat qui ne peut se produire en vertu des modifications qu'il est proposé d'apporter aux règlements.

Paul L. Barnicke

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

RÉSIDENCE PROVINCIALE

La Cour suprême de la Colombie-Britannique s'est récemment prononcée en faveur des contribuables dans deux causes portant sur la résidence provinciale. Les deux contribuables ont été considérés comme des résidents de l'Alberta plutôt que de la Colombie-Britannique, mais les décisions confirment que les arrêts sur la résidence reposent essentiellement sur les faits en l'espèce.

Un contribuable est redevable de l'impôt sur le revenu de l'Alberta s'il était résident de l'Alberta le dernier jour de l'année civile (de l'« année d'imposition » dans les cas de résidence en Colombie-Britannique). L'article 2607 du Règlement fédéral prévoit une règle de départage pour un particulier résidant dans plus d'une province le dernier jour de l'année d'imposition : le particulier est réputé résider dans la province « qui peut raisonnablement être considérée comme son lieu principal de résidence ».

Dans *Mandrusiak* (dossier n° L051824, 31 mai 2007), le contribuable et son épouse habitaient en Alberta sur une ferme dont ils étaient propriétaires depuis 1980. M. Mandrusiak occupait un emploi en Alberta et, en 1987, il avait commencé à travailler dans les nouveaux bureaux de son employeur à Vancouver. Il a acheté à Vancouver une habitation dont il avait été propriétaire durant les années en question (2000-2002). Il a pris sa retraite en 1997, mais ses activités de consultant pour son ancien employeur l'obligeaient à passer du temps en Colombie-Britannique. Sa ferme en Alberta constituait sa principale source de revenu en 2000 et par la suite.

La Cour suprême de la C.-B. a conclu que, même si le contribuable passait le dernier jour de chaque année d'imposition en cause en Alberta, il était en même temps un résident de C.-B. parce qu'il avait passé beaucoup de temps dans cette province en 2000-2002 et qu'il travaillait, détenait une habitation qu'il pouvait occuper, recevait du courrier, utilisait un véhicule, était couvert par une assurance-maladie, fréquentait l'église, faisait des dons de charité et faisait des achats quotidiennement à cet endroit. Le tribunal a conclu qu'il devait évaluer le temps passé par le contribuable dans chaque province en tenant compte de tous les éléments de preuve, en particulier l'historique de ses liens avec chaque province et le contexte dans lequel il était venu en Colombie-Britannique et y avait résidé dans les années en question. La cour a conclu que le principal lieu de résidence du contribuable était l'Alberta parce que, entre autres choses, il avait été propriétaire de l'habitation de l'Alberta plus

longtemps que celle de la C.-B.; sa famille résidait en Alberta; ses liens sociaux avec l'Alberta étaient plus forts; sa principale source de revenu était sa ferme en Alberta; son REER, son régime de retraite, et la société de portefeuille et la fiducie familiales étaient en Alberta.

Dans *Waring* (dossier n° S98635, 15 décembre 2006), M. et M^{me} Waring avaient déménagé de Victoria dans une habitation qu'ils avaient achetée en octobre 2002 à Calgary, où habitaient leurs fils et où leur fille avait l'intention de déménager lorsqu'elle trouverait un emploi. Le contribuable était toujours propriétaire de l'habitation en C.-B., où sa femme résidait parfois et où sa fille continuait de résider pendant qu'elle cherchait un emploi en Alberta. M. Waring demeurait à Calgary. En janvier 2003, lui et son épouse ont décidé de retourner en Colombie-Britannique parce que leur fille y avait accepté un emploi et que le climat en Alberta aggravait l'état de santé de M^{me} Waring.

Le tribunal a accepté la preuve soumise par M. Waring suivant laquelle il avait acheté l'habitation de Calgary parce qu'il prévoyait y déménager en permanence. Malgré les liens continus que M. Waring maintenait avec la Colombie-Britannique, la CS de la C.-B. a conclu que la preuve pesait fortement en faveur de la conclusion voulant qu'il résidait habituellement en Alberta le dernier jour de l'année 2002.

Jim Yager

KPMG LLP, Toronto

ÉLIMINATION DES TAXES SUR LE CAPITAL D'ICI 2012

Les taxes sur le capital des sociétés ont longtemps été remises en question par les entreprises et les investisseurs canadiens parce qu'elles sont fondées sur des montants apparaissant au bilan – tel le capital-actions et les dettes – et non sur la rentabilité. Le gouvernement fédéral a réagi en éliminant l'impôt des grandes sociétés (IGS) pour toutes les sociétés après 2005. (Voir « L'IGS toujours pertinent », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, mai 2007, qui porte sur la pertinence continue de l'IGS.) Pour encourager le retrait des taxes sur le capital générales, le budget fédéral de 2007 promet des encouragements financiers aux provinces qui adopteront une législation visant l'élimination de leur taxe sur le capital avant 2011. Les six provinces (Manitoba, Nouveau-Brunswick, Nouvelle-Écosse, Ontario, Québec et Saskatchewan) qui levaient une taxe générale sur le capital en 2007 emboîtent le pas et réduiront graduellement cette taxe jusqu'à son élimination complète. Seule la Nouvelle-Écosse ne respectera pas l'échéance fédérale de 2011, éliminant sa taxe sur le capital générale d'ici le 1^{er} juillet 2012. Le Manitoba respectera l'échéance, sous réserve des exigences d'un budget équilibré.

Tableau 1 Taux de la taxe sur le capital générale des sociétés et exemptions/déductions (exercices terminés le 31 décembre 2007)

	Taux (exemption/déduction) ^a		Élimination in progressive avant :
	2006	2007	
Fédéral	Pas de taxe sur le capital		s.o.
Alberta	Pas de taxe sur le capital		s.o.
Colombie-Britannique	Pas de taxe sur le capital		s.o.
Manitoba	Sur premiers 15 M\$ de capital imposable	0,3 % (5 M\$) ^b	2011 ^c
	Si capital imposable > 15 M\$	0,5 %	
Nouveau-Brunswick	0,25 %	0,2 %	2009
	(5 M\$)		
Terre-Neuve-et-Labrador	Pas de taxe sur le capital		s.o.
Nouvelle-Écosse	Si capital imposable < 10 M\$	0,52 %	1 ^{er} juillet 2012
	Si capital imposable ≥ 10 M\$	0,475 %	
	(5 M\$)		
	0,26 %	0,237 %	1 ^{er} juillet 2010
	(néant)		
Ontario	0,3 % (10 M\$)	0,285 % (12,5 M\$) ^b	
Île-du-Prince-Édouard	Pas de taxe sur le capital		s.o.
Québec	0,525 %	0,49 %	2011
	(jusqu'à 1 M\$) ^e		
Saskatchewan ^d	0,449 %	0,224 %	1 ^{er} juillet 2008
	(jusqu'à 20 M\$) ^f		
Territoires du Nord-Ouest	Pas de taxe sur le capital		s.o.
Nunavut	Pas de taxe sur le capital		s.o.
Yukon	Pas de taxe sur le capital		s.o.

^a Les sociétés associées ou liées partagent généralement les exemptions et les déductions.

^b Les déductions de la taxe sur le capital au Manitoba et en Ontario augmenteront; voir le tableau 2.

^c L'élimination de la taxe sur le capital au Manitoba est tributaire des exigences d'un budget équilibré et ne s'applique pas aux sociétés d'État.

^d La taxe sur le capital de la Saskatchewan est éliminée pour les nouveaux capitaux investis dans la province après le 30 juin 2006 et progressivement pour les autres capitaux d'ici le 1^{er} juillet 2008. (Le taux demeure à 0,6 % pour les sociétés d'État et 1,5 % pour les sociétés d'État dans le domaine des télécommunications.)

^e L'exemption pour le Québec est réduite de 1 \$ pour chaque tranche de 3 \$ de capital versé (du groupe de sociétés associées) de l'année précédente en sus de l'exemption; le capital imposable qui excède 4 millions de dollars est assujéti au plein taux.

^f En Saskatchewan, une exemption de base (10 millions de dollars) s'applique à toutes les sociétés; les sociétés qui font partie d'un groupe de sociétés associées partagent une exemption additionnelle de 10 millions de dollars au prorata des salaires et traitements versés en Saskatchewan par chaque société comparativement à l'ensemble des salaires et traitements versés par le groupe.

Tableau 2 Changements dans la déduction de la taxe sur le capital générale des sociétés après 2006

	De	À	Date de prise d'effet
Manitoba	5 M\$	10 M\$ ^a	Années d'imposition commençant après le 1 ^{er} janvier 2007
Ontario	10 M\$	12,5 M\$	1 ^{er} janvier 2007
	12,5 M\$	15 M\$	1 ^{er} janvier 2008

^a La déduction accrue pour le Manitoba coïncide avec un changement dans le calcul et les taux de la taxe sur le capital. Généralement, pour les années d'imposition commençant après le 1^{er} janvier 2007, la taxe est nulle sur les premiers 10 millions de dollars de capital imposable utilisé au Manitoba, et des taux progressifs s'appliquent sur tout excédent.

Les taxes sur le capital générales sont levées sur les sociétés (autres que les institutions financières et les sociétés d'assurances) qui possèdent un établissement stable dans l'administration concernée. Le tableau 1 montre les taux de la taxe sur le capital générale pour 2006 et 2007; le tableau 2 montre les augmentations de la déduction pour la taxe sur capital après 2006.

Louis Provenzano et Ruby Lim

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

PROFITS DE SUCCURSALES AMÉRICAINES À L'ABRI DE L'IMPÔT

L'IRS a permis à des banques, des sociétés d'assurances et d'autres entreprises non américaines de réduire prospectivement les profits tirés des activités de succursales en déduisant des pertes subies par d'autres entités américaines (PLR 200720010 (13 février 2007; 2007 PLR Lexis 250)).

Dans la décision anticipée, une société mère exploite à profit une entreprise bancaire aux États-Unis par l'intermédiaire d'une succursale. La filiale à 100 % de la société mère – une société de courtage de valeurs et syndicat financier – génère annuellement des pertes. La société mère prévoit, en vertu de la loi de l'État, convertir sa filiale en une société à responsabilité limitée (SRL) détenue par un seul membre et regrouper prospectivement ses activités bancaires et les activités de la SRL aux États-Unis pour les présenter comme un tout dans sa déclaration de revenus annuelle aux États-Unis. La conversion a pour but de permettre la consolidation annuelle des revenus imposables ou des pertes déductibles des deux entreprises.

L'IRS a affirmé que la conversion elle-même était une liquidation complète partiellement libre d'impôt, dans la mesure où la société mère continuait d'exploiter l'entreprise américaine de sa filiale pendant les 10 années suivantes et de produire les informations exigées. Les seuls gains imposables pour la filiale (ou la société mère) sont les gains attribuables à des actifs incorporels (à l'exclusion de l'écart d'acquisition, mais incluant les

brevets, les marques de commerce, les listes de clients et autres éléments de même nature). La société mère prend les pertes de la filiale reportées prospectivement qu'elle peut utiliser dans les années suivantes.

Il est significatif que l'IRS n'ait pas invoqué une règle générale anti-abus pour rendre la conversion pleinement imposable si la liquidation est réputée avoir été effectuée dans le but premier d'éviter l'impôt américain. Il est probable que l'IRS a permis la consolidation future en raison du fait que la société mère avait détenu la filiale durant toute la période au cours de laquelle les pertes avaient été subies. Les personnes étrangères qui exploitent des entreprises par l'intermédiaire de succursales américaines rentables devraient revoir leurs propres activités aux États-Unis pour déterminer si elles ne pourraient pas se prévaloir d'un tel avantage.

Steve Jackson

Ernst & Young LLP, New York

CAPITALISATION RESTREINTE : JUGEMENTS DE LA CEJ

L'article 56 du Traité instituant la Communauté européenne interdit toutes les restrictions fiscales et autres à la circulation des capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers. Le traité interdit aussi les restrictions au droit d'établissement – mais seulement entre les États membres – incluant le droit à la création et au financement d'une succursale ou d'une filiale sur le territoire d'un autre État membre. De récentes causes font la lumière sur l'équilibre entre ces deux garanties et les bénéficiaires de pays tiers.

Dans *Lankhorst-Hohorst* ([2002] ECR I-11779, Cas C-324/00), la Cour européenne de justice (CEJ) a conclu que les règles allemandes sur la capitalisation restreinte étaient incompatibles avec le droit d'établissement. Selon ces règles, l'intérêt versé par une filiale allemande à sa société mère néerlandaise était réputé constituer des « bénéfices occultes distribués » ou un dividende non déductible; le refus de la déduction empêchait l'établissement de filiales allemandes par la société mère d'un État membre de la CE. Ce jugement a déclenché des contestations des règles sur la capitalisation restreinte d'autres États membres; certains ont d'ailleurs modifié leurs lois fiscales pour défier ces contestations.

Le 13 mars 2007, la CEJ a rendu jugement dans l'affaire *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Cas C-524/04). Dans une contestation collective des règles sur la capitalisation restreinte du R.-U. (de 1994 à ce jour), certains demandeurs – incluant des membres des groupes des sociétés Volvo, Lafarge, Caterpillar et PepsiCo – avaient été choisis pour représenter les participants au litige. Dans chaque cas type, l'emprunteur qui était un résident du R.-U. était détenu (directement ou indirectement) à au moins 75 % par une société mère non-résidente et avait reçu un prêt de la société mère ou

d'une autre société non-résidente détenue de façon semblable par cette société mère. Dans le cas type de Caterpillar, la filiale du R.-U. avait contracté un emprunt auprès de filiales irlandaise et suisse d'une société mère américaine et, dans le cas type de PepsiCo, auprès d'une filiale résidant au Luxembourg de la société mère américaine exploitée par l'intermédiaire d'une succursale en Suisse. Comme les États-Unis ne sont pas un État membre de la CE, les filiales du R.-U. qui avaient contracté un emprunt auprès de bailleurs de fonds dont les sociétés mères résidaient aux États-Unis ne pouvaient invoquer le droit d'établissement; ces cas types étaient donc fondés sur la libre circulation des capitaux entre pays tiers garantie par le traité de la CE. (L'annexe I de la Directive 361/88 de la CE décrit les prêts transfrontaliers entre des sociétés comme des mouvements de capitaux; la directive n'est plus en vigueur, mais elle demeure la principale référence de la CEJ pour cette détermination.)

Dans l'arrêt *Thin Cap*, la CEJ a conclu que le droit d'établissement interdit généralement les règles sur la capitalisation restreinte qui limitent la déductibilité de l'intérêt versé à un résident d'un autre État membre ou à un résident d'un État membre contrôlé par une société mère qui est un résident d'un État membre. Cependant, si la législation particulière permet un examen objectif pour déterminer si le prêt est un montage purement artificiel conçu pour des motifs d'évitement fiscal, et si le contribuable a la possibilité de prouver que l'opération a un but commercial, alors le refus d'une déduction au titre de l'intérêt excédant un montant convenu dans des conditions de pleine concurrence pourrait être compatible avec le droit d'établissement. L'arrêt *Thin Cap* est contraire aux cas types de pays tiers de Caterpillar et PepsiCo. Les règles sur la capitalisation restreinte ne s'appliquent qu'au sein de groupes de sociétés et entravent donc principalement la liberté d'établissement. La liberté d'établissement garantie par le traité ne protège que le droit d'établir et de financer des filiales contrôlées entre les frontières des États membres à l'intérieur de la CE et elle ne s'applique pas aux relations entre sociétés résidant à l'intérieur et à l'extérieur de la CE. L'incidence des règles sur la capitalisation restreinte sur la circulation des capitaux n'est qu'une conséquence indirecte – et inéluctable de la restriction à l'établissement – et la libre circulation des capitaux garantie par le traité ne s'applique pas. La *High Court of Justice of England and Wales* doit donc appliquer maintenant la décision à chaque cas type à la lumière de la législation en vigueur à la date pertinente, mais il ne fait pas de doute que Caterpillar et PepsiCo seront déboutés.

Le 10 mai 2007, la CEJ a rendu jugement dans l'affaire *Lasertec* (C-492/04), qui contestait les mêmes règles allemandes sur la capitalisation restreinte que dans *Lankhorst*. L'intérêt payé par Lasertec à sa société mère suisse, qui détenait les deux tiers de ses actions, avaient été requalifiés par l'administration fiscale allemande de bénéfices occultes distribués non déductibles. Les règles sur la capitalisation restreinte s'appliquaient si le prêteur détenait une « participation importante » dans

l'emprunteur, ce qui, selon le tribunal, indiquait une intention que les règles devraient s'appliquer si l'emprunteur contrôlait effectivement le prêteur; la liberté en cause relevait donc de la liberté d'établissement, qui ne s'appliquait pas parce que la société mère résidait dans un pays tiers. Comme dans *Thin Cap*, les effets restrictifs sur la libre circulation des capitaux étaient simplement une conséquence indirecte et inéluctable de l'entrave à la liberté d'établissement; un examen distinct de la garantie de libre circulation des capitaux de l'article 56 n'était pas justifié.

Les arrêts *Thin Cap* et *Lasertec* confirment la jurisprudence de la CEJ selon laquelle c'est l'objet ou la matière de la loi fiscale contestée qui détermine quelle liberté garantie par le traité est principalement entravée. Si l'entrave vise plus directement le droit d'établissement ou la liberté de fournir des services, alors la restriction indirecte de la libre circulation des capitaux qui en résulte ne suffit pas pour que l'on puisse invoquer l'article 56. Cependant, dans *Holböck* (Cas C-157/05, 24 mai 2007), la CEJ a indiqué que l'article 56 peut s'appliquer si une règle fiscale générale restreint de façon égale la libre circulation des capitaux et la liberté d'établissement. M. Holböck, un résident autrichien, détenait une participation contrôlante dans une société résidant en Suisse, pays qui n'est pas membre de la CE. La loi fiscale autrichienne réservait aux dividendes de sociétés autrichiennes un traitement plus favorable que ceux d'une société étrangère, peu importe que le destinataire contrôle ou non la société. (Dans *Lenz* (C-315/02, 2004 ECR I-7063), la CEJ avait conclu que les règles étaient incompatibles avec l'article 56 pour un payeur résident de la CE.) Même si M. Holböck contrôlait la société suisse, le tribunal n'a pas considéré que les règles entravaient directement et principalement la liberté d'établissement et a examiné l'application de l'article 56. Dans les faits, toutefois, les règles étaient en vigueur avant 1994 et bénéficiaient donc de droits acquis.

Il semble que l'arrêt *Holböck* confirme que l'approche restrictive retenue par la CEJ dans *Thin Cap* et *Lasertec* n'exclut pas l'application de l'article 56 si les lois fiscales contestées entravent de façon égale la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux. Cependant, l'incertitude inhérente quant à savoir si une mesure entrave une liberté plus directement qu'une autre offrira sans nul doute aux tribunaux d'autres possibilités de préciser leur position.

Martha O'Brien

University of Victoria

REVENUS ET BÉNÉFICES ATTRIBUABLES AUX ACTIONS D'UNE SEC AUX É.-U.

Les règlements définitifs adoptés par l'IRS le 27 juillet 2007 en vertu de l'article 1248 du *Code* fournissent des indications pour la détermination des revenus et

bénéfices (R&B) (« *earnings and profits* ») attribuables aux actions d'une société étrangère contrôlée (SEC) lors de certaines opérations non admissibles, et précisent le traitement, en vertu de l'article 1248, de la vente d'actions d'une SEC par une société de personne étrangère. Les règlements définitifs, qui modifient quelque peu les dispositions du projet de règlements du 2 juin 2006, s'appliquent de manière générale après le 29 juillet 2007.

Une société étrangère est une SEC si des actionnaires américains détiennent plus de 50 % des droits de vote ou de la valeur des actions à tout moment de l'année d'imposition de la société. Un actionnaire américain est une personne américaine qui détient – directement, indirectement ou par attribution – au moins 10 % du total des droits de vote combinés de la société étrangère. En vertu de l'article 1248 du *Code*, si une personne américaine vend ou échange des actions d'une SEC, le gain est généralement recharacterisé comme un dividende si la personne détient à quelque moment au moins 10 % des droits de vote combinés de la société étrangère qui a été une SEC durant les cinq années se terminant à la date de la vente. En vertu de l'article 964(e)(1) du *Code*, une SEC qui vend ou échange des actions d'une société étrangère doit généralement constater tout gain réalisé comme un dividende, comme elle le ferait en vertu de l'article 1248(a) si elle était une personne américaine.

Les règlements définitifs précisent (ce que ne faisait pas le projet de règlements) l'attribution des R&B aux actionnaires ne participant pas à l'échange dans certaines opérations non admissibles. Le libellé du préambule du projet de règlements est intégré dans les règlements définitifs : de manière générale, les R&B attribuables aux actions d'une société acheteuse détenues par un actionnaire ne participant pas à l'échange immédiatement avant une opération de restructuration continueront d'être attribuables aux actions, mais les R&B attribuables aux actions de la société acquise et accumulés avant la restructuration ne seront pas attribués aux actions de la société acheteuse de l'actionnaire ne participant pas à l'échange.

Le projet de règlements considérait la vente ou l'échange des actions d'une SEC par une société de personnes étrangère comme la vente ou l'échange par les associés de leur quote-part des actions, et appliquait l'article 1248(a) du *Code* aux différents paliers de sociétés de personnes étrangères; il n'était pas certain, toutefois, que l'article 1248 s'appliquait à la vente par un associé de sa participation dans la société de personnes qui détenait les actions de société. La version définitive des règlements précise que l'article 1248 ne s'applique pas : la vente ou l'échange de la participation dans la société de personnes génère un revenu ordinaire en vertu des articles 751(a) et 751(c) du *Code* s'il peut être attribué aux actions d'une société étrangère comme il est décrit à l'article 1248 et, par conséquent, l'application de l'article 1248 est annulée (article 1248(g)(2)(B)). Les règlements définitifs précisent donc qu'une société de personnes étrangère est traitée comme une personne seulement lorsqu'elle vend ou échange des actions de

société (article 1.1248-1(a)(4) des règlements du Trésor); un associé peut appliquer cette règle aux années non prescrites, à la condition qu'il continue de le faire pendant toutes ces années, en traitant sa part distributive du gain attribuable à une vente d'actions de SEC comme étant constatée lors de la vente ou l'échange des actions d'une société étrangère en vertu de l'article 1248(a).

Les règlements définitifs précisent également les modalités d'application de l'article 1.1248-8 du règlement du Trésor : la définition d'une SEC englobe maintenant une société décrite soit à l'article 953(c)(1)(B) du *Code* (certaines sociétés d'assurances captives), soit à l'article 957. Un nouvel exemple donné à l'article 1.367(b)-4(d) des règlements du Trésor qui précise que les R&B attribuables à certaines filiales de palier inférieur ne sont pas pris en compte dans la détermination des R&B attribuables aux opérations décrites à l'article 1.367(b)-3 des règlements du Trésor – par exemple, lorsqu'une SUS acquiert les actifs d'une SCAN dans le cadre d'une liquidation en vertu de l'article 332 ou d'une acquisition d'actifs en vertu de l'article 368(a)(1).

Les règlements définitifs offrent des précisions nécessaires relativement à certaines conséquences fiscales possibles de l'application des articles 1248 et 367 du *Code* pour un actionnaire américain qui vend ses actions d'une SCAN qui est une SEC ou conclut certaines opérations non admissibles mettant en cause une SEC. Un associé américain d'une société de personnes canadienne qui vend une participation dans une SEC (détenue directement ou par l'entremise de paliers de sociétés de personnes) peut également être visé.

Marla Waiss

Hodgson Russ LLP, Buffalo

D'AUTRES PIÈGES FISCAUX AU CANADA

Cet article se poursuit avec de nouvelles situations réelles qui illustrent certains pièges fiscaux attribuables soit à un manque de prévoyance, soit simplement à des erreurs techniques.

Transferts avec lien de dépendance. Une veuve, soucieuse d'éviter les droits d'homologation en Ontario à son décès, change son compte de courtage et le titre de propriété d'un terrain vacant et de la résidence pour une propriété conjointe avec sa fille. Il y a une vente réputée à la JVM de la moitié des biens en faveur de la fille, ce qui a pour effet d'accélérer la constatation de gains sur le compte de courtage et le terrain vacant.

Un fils, qui participe activement à l'entreprise familiale, reçoit une option par écrit pour acheter les actions de son père sur une période de dix ans à leur JVM d'aujourd'hui. Aucune somme n'est versée pour l'option qui ne contient aucune clause de rajustement de prix. L'entreprise prend de la valeur et, avec le temps, le fils acquiert toutes les actions. L'ARC a indiqué que, selon l'article 69, chaque

vente par le père est réputée avoir eu lieu à la JVM, et non au prix de l'option. Le produit de disposition réputé pour le père excède le prix de vente réel, mais le coût des actions pour le fils n'est pas augmenté.

Depuis les trois dernières années, une société de personnes de professionnels accusait un retard dans le paiement des frais de gestion (majorés de 15 %) cumulés dus à une société détenue par les conjoints des trois associés. L'ARC pourrait faire valoir qu'un prêt à l'actionnaire devrait être inclus dans le revenu et que les frais de gestion devraient être rajoutés à titre de montants impayés.

Entreprise étrangère. Un particulier détient toutes les actions d'une société de fabrication canadienne, SCAN. Les bénéficiaires de la filiale américaine de SCAN comptent pour 60 % des bénéfices totaux de SCAN. Lorsque les actions de la filiale américaine excèdent 10 % de la valeur de SCAN, cette dernière n'est pas une SEPE et l'exemption pour gains en capital n'est pas disponible lors de la vente des actions.

M. A, un promoteur, décide de commencer à construire des maisons à son centre de ski préféré. Sa SCAN constitue une filiale américaine dont M. A est le seul administrateur et dirigeant. Comme la construction ne peut s'effectuer qu'en été, seuls des entrepreneurs indépendants sont embauchés pour construire les maisons. La filiale américaine possède moins de six employés à temps plein et elle exploite une entreprise de placement : le RÉATB sera attribué à SCAN. La filiale est réputée être un résident des États-Unis selon la convention fiscale entre les deux pays, mais elle peut avoir un siège de direction au Canada et, partant, un établissement stable dans ce pays, et elle devrait produire une déclaration de revenus canadienne.

Un particulier canadien a droit à une commission sur la vente de biens entre une société d'Afrique du Sud et une société européenne. Le particulier constitue une société étrangère pour encaisser la commission, mais le revenu tiré par une société étrangère affiliée contrôlée de services rendus par un actionnaire est un RÉATB; aucun report ou économie d'impôt n'est possible.

Résidence secondaire et fiducie. Une fiducie familiale discrétionnaire est constituée pour détenir une résidence secondaire. Les bénéficiaires sont Albert, Benoît et Carole (frères et sœurs et tous adultes). La résidence secondaire a été achetée en 1990 et vendue en 2006. Le gain est attribué à Albert qui ne possède pas d'autre résidence et c'est la fiducie qui se prévaut de l'exemption pour résidence principale. Carole vend sa résidence principale dans laquelle elle vit depuis 1995, mais elle ne peut toutefois désigner sa maison comme une résidence principale pour les années où la fiducie a désigné une résidence principale. Une désignation par la fiducie est considérée comme une désignation faite pour cette année par chacun des bénéficiaires de la fiducie.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Union européenne

Une conférence tenue en Autriche a mis l'accent sur les enjeux liés à l'instauration d'un impôt général de l'UE.

États-Unis

La *Large and Midsize Business Division* de l'IRS a publié une directive sectorielle à l'intention des vérificateurs sur le terrain qui analysent des opérations portant sur des instruments hybrides internationaux et des arrangements financiers où le contribuable traite les opérations différemment (titres d'emprunt ou capitaux propres) aux fins américaines et aux fins étrangères.

Russie

L'administration fiscale fédérale a publié ses critères internes de sélection pour les vérifications fiscales, incluant un fardeau fiscal moins élevé, des paiements salariaux mensuels, et des moyennes de bénéfices propres au secteur (ou à la région); des pertes sur deux périodes consécutives; une augmentation des dépenses par rapport au revenu; la conclusion d'une série d'opérations fondées sur des motifs autres que commerciaux; l'admissibilité limitée à des avantages fiscaux spéciaux; le défaut d'expliquer des écarts comptables; et les déplacements répétés entre différents inspectoriats fiscaux.

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 quel 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.