

L'IRS, UN SCRUTATEUR DE PLUS EN PLUS PERSPICACE

De nombreux non-résidents des États-Unis ne sont pas au courant de leurs impôts réels ou potentiels à payer aux États-Unis. Un résident canadien qui est citoyen américain demeure redevable de l'impôt sur le revenu américain sur son revenu mondial ainsi que de l'impôt sur les dons, des droits successoraux et de l'impôt sur les transferts intergénérationnels (« *generation-skipping transfer tax* ») prélevés par les États-Unis sur ses actifs mondiaux. Aussi, un résident canadien qui est citoyen canadien et qui détient des biens situés aux États-Unis peut être assujéti à l'impôt sur le revenu, à l'impôt sur les dons ou aux droits successoraux américains. Les clients doivent être informés de cette obligation fiscale envers les États-Unis, peu importe la probabilité de détection. Des faits récents en matière de partage de renseignements accroissent la transparence pour ces contribuables.

Il appert en effet que la *Homeland Security* et l'IRS partagent désormais des renseignements. Un garde-frontière peut avoir facilement accès à partir de son ordinateur de cabine à des renseignements sur les impôts américains impayés d'un voyageur et lui interdire l'entrée aux États-Unis. De plus, des preuves anecdotiques donnent à penser que les agents de la *Homeland Security* perfectionnent leurs connaissances de la fiscalité américaine et que, par exemple, un garde-frontière peut demander à un voyageur ayant une carte verte ou à un citoyen américain non-résident s'il a produit des déclarations de revenus aux États-Unis. Même si un passeport autre qu'un passeport américain est utilisé lors de l'entrée aux États-Unis, les passeports de la plupart des pays indiquent le lieu de naissance, ce qui permet à la *Homeland Security* d'identifier facilement un voyageur qui est citoyen américain du fait de sa naissance aux États-Unis.

On sait depuis des années que l'ARC et l'IRS s'échangent de grandes quantités de renseignements, et les organismes gouvernementaux des deux pays prennent maintenant de nouvelles mesures en matière de partage de renseignements. On n'a qu'à penser au Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux mis sur pied par les administrations fiscales du Royaume-Uni, des États-Unis, de l'Australie et du Canada. Le régime fiscal américain applicable aux contribuables américains ayant des actifs à l'extérieur des États-Unis est très étendu, et les contribuables concernés sont constamment la cible de promoteurs de stratégies complexes et fort audacieuses – allant des abris fiscaux mis sur pied aux fins de l'impôt des États-Unis à la fraude pure et simple – dans le but de réduire ou d'éliminer l'imposition, par les États-Unis, d'actifs à l'étranger. En prenant des mesures en coopération avec d'autres administrations, les États-Unis cherchent à savoir si les activités d'un contribuable américain à l'étranger privent le Trésor américain de son dû légitime.

La situation peut-être la plus courante, et la plus troublante pour un conseiller, est celle où un résident canadien qui est citoyen américain – souvent une personne qui a acquis cette citoyenneté parce qu'elle est née aux États-Unis mais qui n'y a habité que brièvement – n'a pas produit de déclaration de revenus aux États-Unis. Cette personne peut n'avoir jamais produit de déclaration de revenus aux États-Unis et ne pas savoir qu'elle est tenue de le faire. Cependant, même si ce défaut de production n'est pas détecté de son vivant, les liquidateurs et les héritiers de la succession devront faire face à de sérieuses difficultés parce que l'impôt à payer aux États-Unis passe à la succession; il pourrait aussi y avoir un impôt sur les dons et des droits successoraux à payer ainsi qu'une déclaration à produire aux États-Unis. Les liquidateurs et les héritiers font face au dilemme suivant : produire une déclaration de droits successoraux aux États-Unis, déclarer honnêtement à l'IRS le défaut de produire des déclarations de revenus ou ne rien dire dans l'espoir que l'IRS ne découvre pas la situation. Même si les liquidateurs décident d'adopter la position suivant laquelle le défunt a renoncé à sa citoyenneté américaine à un moment quelconque, une déclaration de droits successoraux doit être produite aux États-Unis si, par exemple, le défunt détenait des actions ou des biens immeubles aux États-Unis au moment de son décès. La déclaration de droits successoraux du non-résident (formulaire 706-NA) demande le lieu de naissance du défunt, ce qui peut entraîner un examen minutieux.

L'expérience révèle qu'il devient de plus en plus facile pour l'IRS de découvrir les cas de défaut de production de déclarations et de paiement d'impôts. Un citoyen américain qui ignore ces questions avant son décès laisse les liquidateurs de sa succession et les héritiers dans une situation extrêmement difficile. Non seulement l'IRS peut-

Dans ce numéro

L'IRS, un scrutateur de plus en plus perspicace	1
Rapport sur les prix de transfert aux É.-U.	2
Législation américaine contre le chalandage fiscal	3
La contribution des mieux nantis : Statistiques sur l'impôt des particuliers	4
Fournisseurs de services non-résidents	4
Taux d'impôt des sociétés au Québec	5
Retard de l'ARC et article 160	7
Dividendes en capital artificiels	8
Absence de fourniture	9
Avantage aux actionnaires	10
Actualités fiscales étrangères	10
Protocole Canada/É.-U.	10

il chercher à prélever son dû sur les actifs américains du défunt, mais les liquidateurs et les héritiers sont exposés à une obligation à titre de bénéficiaire : l'IRS peut assez facilement exécuter sa créance sur les actifs que le défunt pouvait posséder aux États-Unis. Même les actifs canadiens peuvent être faciles à découvrir ou à imposer, étant donné les mécanismes prévus dans la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis pour le partage de renseignements et l'aide à la perception par l'ARC.

De nombreux Canadiens qui ne sont pas citoyens américains sont surpris d'apprendre que leurs actifs aux États-Unis sont assujettis à l'impôt. Par exemple, un Canadien qui détient des actions d'une société américaine – même des actions immatriculées au nom d'une maison de courtage – détient un actif situé aux États-Unis et est exposé aux droits successoraux américains. (Pour ajouter à la confusion, il n'y a pas d'impôt américain sur les dons qui s'applique au transfert entre vifs des actions à un membre de la famille.) Un Canadien qui achète un immeuble aux États-Unis en copropriété avec son mari ou sa femme, ou à quelque autre titre d'indivisaire avec droit de survie, peut s'attendre à bénéficier du report des droits successoraux américains jusqu'au décès du conjoint survivant, comme au Canada. Il faut toutefois généralement pour cela procéder à une planification significative (comme la création d'une fiducie canadienne admissible), et ce n'est souvent qu'au décès du conjoint survivant qu'apparaissent les éléments de droits successoraux américains liés au décès du premier conjoint.

De plus, de nombreux États américains disposent de systèmes encore plus compliqués que l'IRS pour découvrir des informations au sujet des contribuables susceptibles d'être assujettis à l'impôt sur le revenu ou à d'autres impôts ou droits de l'État. Par exemple, si un citoyen et résident canadien détient un immeuble à New York au moment de son décès, il peut être impossible de procéder au transfert du titre de propriété sans éveiller l'attention du *New York State Department of Taxation and Finance* sur l'existence d'une obligation au titre des droits successoraux de l'État. Un impôt sur le revenu peut aussi être dû à l'État de New York si le bien a été loué pendant la vie du défunt et qu'aucune déclaration de revenus n'a été produite à cet égard. Les États américains ont tendance à être encore plus audacieux que l'IRS dans la recherche et l'exécution de ces dettes fiscales.

Carol A. Fitzsimmons
Hodgson Russ LLP, Buffalo

RAPPORT SUR LES PRIX DE TRANSFERT AUX É.-U.

Dans une cause récente portant sur l'impôt de franchise (« *franchise tax* ») d'un État américain, *Hallmark Marketing Corporation* (DTA no. 819956, 19 juillet 2007), le *New York Tax Appeals Tribunal* a conclu que la

documentation des prix de transfert préparée par un cabinet comptable américain pour le contribuable soutenait de façon adéquate les prix intersociétés aux fins de l'impôt de franchise de l'État de New York, en dépit de l'argument du gouvernement selon lequel la documentation en question présentait de nombreuses lacunes.

Bien qu'il ne porte pas sur l'impôt sur le revenu, l'arrêt *Hallmark* montre les avantages qu'il y a à bien se préparer à une contestation des prix de transfert. Le tribunal a conclu que *Hallmark* s'était conformée de façon diligente au principe de pleine concurrence, notamment qu'elle avait préparé la documentation ponctuelle et mis en place les ententes régissant ses opérations avec des parties liées. Le contribuable a contesté avec succès une cotisation de 1,6 millions de dollars US d'impôt de franchise ainsi que les intérêts et pénalités connexes.

Une entité constituée en société au Delaware (Filiale) était une filiale à 100 % de la société mère (Mère) du groupe *Hallmark*; Mère détenait également une participation indirecte par l'intermédiaire d'une société de portefeuille (Portefeuille) dans une autre filiale à 100 % (Fonds ltée), qui avait été constituée aux îles Caymans. Filiale agissait comme distributeur pour Mère, achetant des produits qu'elle revendait à des détaillants indépendants; les deux sociétés se fournissaient mutuellement des services généraux et administratifs. Filiale avait également vendu ses comptes clients à Fonds ltée à escompte en contrepartie de billets portant intérêt; l'escompte visait à tenir compte de la prise en charge par Fonds ltée du risque lié aux mauvaises créances, aux retours et aux escomptes ainsi que de la valeur temporelle de l'argent.

Mère avait retenu les services d'un grand cabinet comptable pour préparer une étude sur les prix de transfert afin d'obtenir l'assurance que ses opérations avec Filiale étaient appropriées aux fins de la conformité aux règles américaines – c'est-à-dire qu'elles reflétaient des prix de pleine concurrence. Les auteurs de l'étude avaient appliqué la méthode des bénéfices comparables (semblable à la méthode transactionnelle de la marge nette utilisée dans de nombreux rapports sur les prix de transfert au Canada) et utilisé un ratio de Berry (bénéfice brut/frais d'exploitation, également utilisé couramment dans les rapports canadiens) comme indicateur de niveau de profit pour comparer les résultats financiers de Filiale avec ceux d'un échantillon de neuf distributeurs comparables.

Selon les experts du gouvernement, l'étude présentait des lacunes importantes parce que, entre autres, 1) les sociétés comparables retenues pour l'étude avaient des revenus annuels nettement inférieurs à ceux de Filiale; 2) les sociétés comparables exerçaient des fonctions différentes de celles de Filiale, ou occupaient des marchés différents de ceux de Filiale, de sorte qu'elles n'étaient pas suffisamment semblables; 3) Filiale avait des biens incorporels de valeur qui n'avaient pas été pris en compte de façon appropriée; et 4) l'utilisation du ratio de Berry et d'autres hypothèses était techniquement inadéquate ou injustifiée. Le tribunal a toutefois conclu soit que ces

différences ou faits avaient été pris en compte de façon appropriée dans l'étude, soit qu'ils n'étaient pas importants au point de faire obstacle à la comparabilité des distributeurs faisant partie de l'échantillon. Le tribunal a aussi reconnu qu'en choisissant un échantillon suffisamment large, on s'attendrait à ce que les différences entre les membres s'amenuisent. Le tribunal a indiqué que même si les neuf sociétés comparables utilisées dans le rapport sur les prix de transfert n'étaient pas identiques à Filiale, elles étaient suffisamment semblables pour permettre une conclusion favorable à celle-ci. L'appel du gouvernement a donc été rejeté.

L'arrêt *Hallmark* ne constitue pas un précédent aux fins de l'impôt sur le revenu, mais il demeure important et utile pour les contribuables américains et canadiens parce qu'il s'agit de l'une des rares causes où l'instance décisionnelle indique clairement que dans une étude sur les prix de transfert, les sociétés comparables n'ont qu'à être suffisamment comparables et non identiques à la partie testée. Pour chaque argument avancé par le gouvernement, le tribunal a conclu que les nombreuses différences entre chaque société comparable et Filiale n'étaient pas suffisamment importantes pour justifier que l'on élimine même une des neuf sociétés comparables.

Paul Hickey et Jim Gatley
KPMG LLP, Toronto

LÉGISLATION AMÉRICAINE CONTRE LE CHALANDAGE FISCAL

Le 24 juillet 2007, un membre du *House Ways and Means Committee* a soumis à la Chambre des représentants des États-Unis le HR 3160 dont le but est de limiter l'utilisation des conventions fiscales conclues par les États-Unis à des fins de recherche de la convention la plus avantageuse (chalandage fiscal). Ces dispositions limitent les avantages de la convention à l'égard de certains paiements transfrontaliers d'intérêts et de redevances par une filiale américaine à un autre membre d'un groupe multinational en modifiant les règles sur les retenues d'impôt de l'article 894 du *Code*.

La proposition s'applique à tout paiement direct ou indirect qui est déductible aux fins de l'impôt sur le revenu fédéral américain lorsque la société qui effectue le paiement et celle qui le reçoit sont toutes deux contrôlées (à hauteur de « plus de 50 % ») par la même société mère étrangère. Le taux de la retenue d'impôt proposé sur le paiement déductible correspond au plus élevé du taux qui s'appliquerait par ailleurs en vertu de la convention et du taux qui s'appliquerait si le paiement avait été fait directement à la société mère finale. Le taux proposé a priorité sur un taux de retenue réduit prévu dans une convention entre les États-Unis et le pays du bénéficiaire réel du paiement qui s'appliquerait si la société mère étrangère avait dû supporter un taux plus élevé si elle avait reçu le paiement elle-même.

Supposons qu'une société mère canadienne investisse aux États-Unis par l'intermédiaire d'une filiale hongroise ayant une succursale financière en Suisse ou au Luxembourg. La filiale hongroise transfère à sa succursale les fonds qu'elle a reçus de sa société mère canadienne et la succursale prête ensuite les fonds à la filiale américaine. Cette dernière paie sur le prêt des intérêts qui sont admissibles à la retenue de 0 % en vertu de la convention entre les États-Unis et la Hongrie. La proposition exige que la filiale américaine retienne l'impôt au taux de 10 % prévu dans la convention actuelle entre le Canada et les États-Unis.

Une fois que le protocole (non encore signé) à la convention Canada/É.-U. aura éliminé la retenue d'impôt sur les intérêts versés entre parties avec lien de dépendance, l'impact potentiel direct du HR 3160 sera réduit pour un groupe multinational contrôlé par des Canadiens. (Mais il faut aussi tenir compte des propositions contenues dans le budget fédéral canadien de 2007 qui limitent la déductibilité des intérêts; l'avant-projet de loi devrait être publié en septembre 2007.) Néanmoins, l'adoption de ces propositions sera lourde de conséquences, empêchant une société étrangère dans un pays n'ayant pas de convention fiscale avec les États-Unis, ou ayant une convention assortie d'un taux de retenue d'impôt plus élevé sur les intérêts ou les redevances, de constituer une entité intermédiaire dans un pays ayant conclu avec les États-Unis une convention plus favorable qui ne comporte pas de disposition de limitation des avantages.

La proposition, qui a préséance sur une convention fondée sur la loi américaine, s'écarte donc de l'approche favorisée par les États-Unis qui consiste à combattre le chalandage fiscal par l'inclusion d'une clause de limitation des avantages dans ses conventions fiscales bilatérales. L'ARC prend une position plus générale fondée sur la loi canadienne, s'appuyant sur le principe du droit du bénéficiaire (ou RGAÉ) pour contester les structures transfrontalières qui exploitent le réseau de conventions du Canada afin de réduire ou d'éliminer la retenue d'impôt sur les dividendes, intérêts ou redevances versés à l'étranger. La CCI devrait entendre la cause *Prévost Car* qui porte sur la question du droit du bénéficiaire au début de septembre 2007.

Le HR 3160 vise à compenser la hausse de 4 G\$US des dépenses sur cinq ans en vertu de la *Farm, Nutrition and Bioenergy Act* de 2007 (HR 2149). Le membre de la Chambre des représentants qui a soumis la proposition a affirmé qu'il s'agissait de bloquer une échappatoire et de contrer les abus sous forme de chalandage fiscal et que la mesure allait rapporter quelque 7,5 G\$US sur 10 ans. L'état de la proposition est incertain. La Chambre a adopté la *farm bill* qui comprenait la mesure fiscale compensatoire le 27 juillet 2007, mais il doit encore être approuvé par le Sénat et ratifié par le président avant d'avoir force de loi. Le président du *Senate Finance Committee* a indiqué que la version du projet de loi approuvée par le Sénat n'inclura pas la proposition fiscale. Celle-ci a suscité de vives controverses et certains

sénateurs craignent notamment qu'elle contrevienne au réseau de conventions fiscales négociées par le Trésor et confirmées par le Sénat. Un autre sénateur a laissé entendre que la proposition pourrait éventuellement réduire les recettes du gouvernement américain en ébranlant la coopération des administrations fiscales des pays signataires des conventions, laquelle est essentielle à l'efficacité du partage de renseignements et d'autres dispositions sur la transparence et, en conséquence, compromettre la capacité de l'IRS de traquer les activités des « tricheurs fiscaux » qui envoient de l'argent dans d'autres pays. Dans un énoncé vigoureux émanant du bureau du président, il est dit que la proposition risque d'accroître les impôts sur les paiements faits par des filiales américaines à des entités affiliées étrangères, de décourager l'investissement étranger aux États-Unis, de porter atteinte à d'autres conventions fiscales signées par les États-Unis avec de nombreux pays, de nuire à la création d'emplois aux États-Unis, de miner d'autres conventions internationales ainsi que les relations avec d'importants partenaires commerciaux, et de provoquer des représailles sous la forme d'impôts étrangers plus élevés sur les entreprises américaines. Un certain nombre de chefs de file du monde des affaires et de groupes d'intérêts ont exprimé des inquiétudes semblables. Si le Sénat adopte une version du *farm bill* qui exclut la proposition, une conférence réunissant la Chambre et le Sénat devra régler les différences entre les projets de loi de la Chambre et du Sénat. Si la proposition fiscale survit à cette procédure, le président pourrait opposer son veto à la loi, étant donné l'opposition avouée de l'administration.

Si la proposition fiscale survit aux rigueurs du processus législatif, elle affaiblira de nombreuses structures de financement des filiales américaines de sociétés mères étrangères, tant du Canada que d'autres pays. Le moment est peut-être venu pour les multinationales contrôlées par des Canadiens d'envisager des solutions de rechange qui tiendraient compte à la fois des changements potentiels aux États-Unis et des nouvelles dispositions de l'avant-projet de loi canadien sur la déductibilité des intérêts prévu pour l'automne 2007.

Albert Baker

Deloitte & Touche, LLP, Vancouver

Sara McCracken

Kellough & Partners LLP, Vancouver

LA CONTRIBUTION DES MIEUX NANTIS : STATISTIQUES SUR L'IMPÔT DES PARTICULIERS

Les statistiques récentes sur l'impôt sur le revenu des particuliers, postées sur le site Web de l'ARC, donnent des détails sur l'année d'imposition 2005. Une fois encore, la tranche de 1 % des mieux nantis dans l'ensemble des

Contribuables ayant un revenu de 250 000 \$ ou plus, années d'imposition 2000 à 2005

	En pourcentage de		
	Tous les contribuables	Tous les revenus	L'impôt fédéral à payer
2000	0,67	9,11	16,36
2001	0,65	8,58	16,03
2002	0,66	8,13	15,47
2003	0,70	8,32	15,75
2004	0,77	9,01	16,85
2005	0,85	9,66	18,56

contribuables a fourni près d'un cinquième de l'impôt fédéral perçu pour l'année.

Le tableau montre que, dans la période 2000 à 2005, le nombre de contribuables ayant un revenu élevé – 250 000 \$ ou plus – a augmenté plus rapidement que le nombre total de contribuables, passant de 0,7 % à 0,9 % de l'ensemble des déclarations au cours de cette période. La part du revenu total attribuable à ce groupe de personnes s'est chiffrée à 9,7 % en 2005, légèrement en hausse par rapport aux 9,1 % observés en 2000, mais bien au-dessus des 8,1 % observés en 2002.

Les contribuables ayant un revenu d'au moins 250 000 \$ en 2005 ont fourni 18,6 % de l'impôt sur revenu fédéral total à payer. (Étant donné que le Québec lève et perçoit son propre impôt sur le revenu des particuliers, la publication fédérale ne fournit aucune donnée sur les impôts provinciaux perçus dans cette province.) L'augmentation de la part des revenus attribuée aux contribuables à revenu élevé se traduit par un accroissement proportionnel de leur part de l'impôt fédéral à payer : en 2000, 16,4 % de l'impôt fédéral provenaient de ce groupe, mais cette part a chuté à 15,5 % en 2002, avant de remonter à 18,6 % en 2005.

Les modifications apportées au régime fédéral au cours de cette période n'ont pas contribué de façon significative à modifier la part de l'impôt fédéral perçu sur les contribuables à revenu élevé. En pourcentage du revenu déclaré, l'impôt fédéral à payer par l'ensemble des contribuables est passé de 13,0 % à 11,3 % de 2000 à 2005. Pour les contribuables déclarant au moins 250 000 \$ de revenu, l'impôt fédéral est passé de 23,3 % du revenu en 2000 à 21,8 % en 2005.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

FOURNISSEURS DE SERVICES NON-RÉSIDENTS

Les règles de conformité applicables à un non-résident qui fournit des services au Canada devraient être simplifiées, car elles sont fastidieuses et ne génèrent pas de recettes fiscales substantielles.

Récemment, un important cabinet d'avocats américain représentant un client canadien dans une affaire aux États-Unis a conclu qu'environ 10 % des honoraires connexes étaient attribuables à des services rendus au Canada lors de rencontres avec le client. Ce dernier a effectué une retenue de 15 % des honoraires attribuables à ces services. L'ARC a exigé que les associés de la société professionnelle produisent des déclarations de revenus des sociétés canadiennes, et elle a imposé à chaque associé une pénalité pour production tardive de 2 500 \$. (Un particulier non-résident n'est tenu de produire une déclaration que s'il a de l'impôt à payer.) Une dérogation à l'obligation de retenue aurait pu être obtenue, mais elle n'aurait pas éliminé l'obligation de production d'une déclaration de revenus des sociétés; de plus, tout non-résident doit produire une déclaration pour obtenir le remboursement de l'impôt qui a été retenu.

L'ARC prétendait également que le cabinet exploitait une entreprise au Canada du seul fait qu'il y fournissait certains services. Pour sa part, le cabinet faisait valoir que la prestation des services en question était accessoire à l'entreprise américaine et ne constituait pas une entreprise indépendante : le cabinet américain n'avait aucun bureau, employé, compte bancaire ni actif au Canada et il n'avait pas sollicité le client en cause. Il est intéressant de souligner que, dans le contexte de TPS, il est conclu dans l'exemple n° 18 de l'*Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-051R2* (« Exploitation d'une entreprise au Canada », le 29 avril 2005) qu'une société non-résidente dont un employé non-résident fournit des services d'ingénierie sur une installation de forage pétrolier à un port canadien pendant une semaine n'exploite pas une entreprise au Canada aux fins de la TPS. L'ARC a reconnu qu'il n'y avait aucun ES au Canada et que, de ce fait, la convention Canada/É.-U. éliminait le risque fiscal.

Une retenue est obligatoire sur la rémunération (y compris les avantages imposables), incluant l'impôt sur le revenu, le RPC et l'AE, d'un employé non-résident qui fournit des services au Canada. (Une exonération au chapitre du RPC peut être obtenue si le Canada a conclu un accord de réciprocité avec le pays étranger en question.) L'employeur doit obtenir de l'ARC un numéro d'entreprise et produire une déclaration de renseignements T4; à défaut d'effectuer les retenues, il peut être assujéti à l'impôt canadien et se voir imposer des pénalités et des intérêts. L'employé non-résident travaillant au Canada doit avoir un NAS et une autorisation d'emploi valide, et il doit produire une déclaration de revenus au Canada avant le 1^{er} avril de l'année suivante. Il est toutefois possible d'obtenir une dérogation à l'obligation de la retenue d'impôt (dans le cas de résidents de pays signataires de conventions).

Étant donné que l'article 105 du Règlement exige qu'une retenue soit effectuée « à l'égard » des services rendus au Canada, il se peut que l'obligation de retenue s'applique à un paiement fait à une personne qui ne fournit pas le service et à un paiement relatif à des éléments en sus des services. Supposons, par exemple, qu'une société

américaine n'ayant aucun ES au Canada vend son produit au Canada et que l'installation prévue au contrat est confiée à un autre non-résident. Sans une répartition raisonnable des services rendus au Canada, le contribuable canadien doit effectuer une retenue de 15 % du montant total du contrat. En outre, la société américaine doit retenir 15 % du montant versé au sous-traitant non-résident pour la composante canadienne du service.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

TAUX D'IMPÔT DES SOCIÉTÉS AU QUÉBEC

L'élection d'un gouvernement minoritaire au Québec le 26 mars 2007 a rendu incertain le statut, aux fins comptables, de certains changements apportés à l'impôt des sociétés. Aux fins des PCGR canadiens, la législation habilitante doit être « pratiquement en vigueur » : elle doit être adoptée en première lecture, dans le cas d'un gouvernement majoritaire ou en troisième lecture, dans le cas d'un gouvernement minoritaire. Pour être reconnue aux fins des PCGR américains, la législation doit avoir été adoptée.

Taux de l'impôt sur le revenu des sociétés et de la taxe sur le capital.

Le budget du 20 février 2007 (déposé par un gouvernement majoritaire et confirmé le 24 mai 2007 par le gouvernement minoritaire) a éliminé la différence entre les taux d'impôt applicables au revenu actif et au revenu passif (inactif) des sociétés du Québec en faisant passer le taux applicable au revenu passif de 16,25 % à 9,9% le 21 février 2007, et en l'augmentant progressivement pour le porter à 11,9 % d'ici 2009. Toutefois, le 1^{er} juin 2007, le gouvernement minoritaire nouvellement élu a accéléré la hausse du taux d'impôt sur le revenu actif des institutions financières et des sociétés de raffinage de pétrole pour le faire passer immédiatement à 11,9 %. Les institutions financières visées comprennent les banques, caisses d'épargne et de crédit, sociétés de prêts, sociétés de fiducie et sociétés faisant le commerce de valeurs mobilières, mais non les compagnies d'assurance. Le budget du 24 mai 2007 réduit à nouveau les taux de la taxe sur le capital et élimine cette taxe d'ici 2011. Les changements de taux annoncés en 2007 (voir les tableaux 1 et 2) ne sont pas considérés comme étant « pratiquement en vigueur » aux fins de PCGR canadiens tant que la législation habilitante n'est pas déposée à l'Assemblée nationale (ce qui est prévu pour l'automne 2007) et adoptée en troisième lecture.

Entités intermédiaires. Le 20 décembre 2006, le Québec a précisé qu'il harmoniserait ses règles avec les nouvelles règles fiscales fédérales relatives aux entités intermédiaires, moyennant quelques modifications. Le *Bulletin d'information* 2007-5 du ministère des Finances du Québec, daté du 26 juin 2007, prévoit que les entités intermédiaires au Québec seront assujétiées à un impôt de distribution aux taux d'impôt sur le revenu des sociétés

Tableau 1 Changements aux taux d'impôt sur le revenu des sociétés du Québec

	Changements en vigueur après le 1 ^{er} janvier 2006			Date de reconnaissance aux fins des PCGR	
	De	À	Prise d'effet	Canada	É-U.
<i>en pourcentage</i>					
Revenu actif (incluant F&T)					
Institutions financières* et sociétés de raffinage de pétrole	9,9	11,9	1 ^{er} juin 2007	pas encore	pas encore
Autre	9,9	11,4	1 ^{er} janv. 2008	8 nov. 2005	13 déc. 2005
Autre	11,4	11,9	1 ^{er} janv. 2009	8 nov. 2005	13 déc. 2005
Revenu passif	16,25	9,9	21 fév. 2007	pas encore	pas encore
Revenu passif	9,9	11,4	1 ^{er} janv. 2008	pas encore	pas encore
Revenu passif	11,4	11,9	1 ^{er} janv. 2009	pas encore	pas encore
Taux des petites entreprises SPCC	8,5	8,0	mars 24 2006	8 nov. 2006	6 déc. 2006

* À l'exclusion des compagnies d'assurance.

Tableau 2 Changements au taux de la taxe sur le capital du Québec

	Changements en vigueur après le 1 ^{er} janvier 2006			Date de reconnaissance aux fins des PCGR	
	De	À	Prise d'effet	Canada	É-U.
<i>en pourcentage</i>					
Taux général	0,525	0,49	1 ^{er} janv. 2007	8 nov. 2005	13 déc. 2005
Taux général	0,49	0,36	1 ^{er} janv. 2008	8 nov. 2005	13 déc. 2005
Taux général	0,36	0,29	1 ^{er} janv. 2009	8 nov. 2005	13 déc. 2005
Taux général	0,36	0,24	1 ^{er} janv. 2009	pas encore	pas encore
Taux général	0,24	0,12	1 ^{er} janv. 2010	pas encore	pas encore
Taux général	0,12	néant	1 ^{er} janv. 2011	pas encore	pas encore
Taux des institutions financières	1,05	0,98	1 ^{er} janv. 2007	8 nov. 2005	13 déc. 2005
Taux des institutions financières	0,98	0,72	1 ^{er} janv. 2008	8 nov. 2005	13 déc. 2005
Taux des institutions financières	0,72	0,58	1 ^{er} janv. 2009	8 nov. 2005	13 déc. 2005
Taux des institutions financières	0,72	0,48	1 ^{er} janv. 2009	pas encore	pas encore
Taux des institutions financières	0,48	0,24	1 ^{er} janv. 2010	pas encore	pas encore
Taux des institutions financières	0,24	néant	1 ^{er} janv. 2011	pas encore	pas encore

Les zones ombragées représentent des changements en vigueur aux fins des PCGR.

de la province (voir le tableau 1), et qu'une formule de répartition des affaires (fondée sur le revenu brut et de l'entité et sur les salaires qu'elle verse) s'appliquera pour déterminer l'impôt payable au Québec pour une entité qui possède des établissements à la fois au Québec et à l'extérieur du Québec. Ces règles ne sont pas considérées comme étant « pratiquement en vigueur » aux fins des PCGR canadiens et la législation habilitante sera probablement déposée à l'Assemblée nationale à l'automne. La date de prise d'effet de ces règles sera la même qu'aux fins de la législation fédérale, qui applique

un impôt de 13 % en remplacement de l'impôt provincial aux entités intermédiaires. Puisque le Québec introduit son propre impôt sur les entités intermédiaires, on ne sait pas de façon certaine quand et comment le gouvernement fédéral appliquera l'impôt de 13 % aux entités intermédiaires du Québec.

Recherche et développement (R&D). Le budget du Québec de 2007 élimine l'obligation pour les contribuables d'exploiter une entreprise au Québec par l'intermédiaire d'un établissement stable pour être admissibles aux crédits d'impôt remboursables pour la

R&D et ce, rétroactivement pour les dépenses de R&D engagées dans un exercice qui a débuté après le 21 avril 2005. Le *Bulletin d'information* 2006-5 du ministère des Finances Québec, daté du 4 décembre 2006, haussait les seuils d'actifs utilisés pour déterminer le crédit d'impôt remboursable pour la R&D salaire, qui passaient de 25 millions de dollars et 50 millions de dollars à 50 millions de dollars et 75 millions de dollars, respectivement, pour les salaires de R&D engagés après le 4 décembre 2006. Ces changements aux fins de la R&D ne sont pas considérés comme étant « pratiquement en vigueur » aux fins des PCGR canadiens.

Congé fiscal de 75 %. Le *Bulletin d'information* 2007-5 du Québec, daté du 26 juin 2007, rétablit le congé fiscal de 10 ans applicable aux petites et moyennes entreprises (PME) de fabrication et de transformation dans des régions ressources éloignées du Québec. Le budget du Québec de 2007 avait graduellement réduit ce congé fiscal, le faisant passer de 75 % à 25 % d'ici 2009. Comme aucune législation n'a été préparée sur cette proposition de 2007, les PME peuvent continuer à bénéficier du congé fiscal (75 % à l'égard de l'impôt sur le revenu, de la taxe sur le capital et de la cotisation des employeurs au Fonds des services de santé) jusqu'au 31 décembre 2010, date de son expiration.

Pierre Lessard et Luc Blanchette

PricewaterhouseCoopers s.e.n.c.r.l., Montréal

RETARD DE L'ARC ET ARTICLE 160

Dans l'arrêt *Addison & Leyen Ltd.* (2007 CSC 33), la CSC a confirmé que le long délai écoulé avant que le ministre n'exerce son pouvoir discrétionnaire d'établir une cotisation aux termes de l'article 160 ne suffit pas à justifier un contrôle judiciaire.

Dans cette cause, les contribuables étaient, directement ou indirectement, actionnaires de York Beverages lorsque celle-ci avait liquidé la majeure partie de ses actifs. En 1989, York a distribué le produit de la liquidation aux contribuables sous la forme de dividendes, de remboursements de prêt, d'allocation de présence d'administrateurs et de prestations de retraite, mais elle a conservé des liquidités suffisantes pour acquitter son impôt à payer de 1989. Avant la fin de son exercice 1989, le nouveau conseil d'administration de York a approuvé l'utilisation de ses liquidités pour acquérir des données sismiques en vue de générer une déduction qui réduirait à zéro l'obligation fiscale de York, et les actions de York ont été vendues au tiers qui a dirigé l'acquisition de ces données. En 1992, ayant déterminé que les données sismiques avaient été surévaluées, le ministre a établi une nouvelle cotisation à York et réduit le montant de la déduction. En 1993, York a déposé un avis d'opposition. Le ministre n'y a jamais donné suite, et York n'a jamais interjeté appel devant la CCI. À un moment donné, le ministre a jugé qu'il ne recouvrerait rien de York et, en février 2001, il a envoyé aux contribuables des avis de

cotisation fondés sur l'article 160. Les contribuables ont déposé des avis d'opposition. Le ministre n'y a jamais donné suite, et les contribuables ne se sont jamais pourvus en appel devant la CCI.

En 2005, les contribuables ont demandé à la Cour fédérale un contrôle judiciaire de la décision d'établir à leur encontre des cotisations fondées sur l'article 160, faisant valoir que le long délai d'établissement des cotisations était injuste et abusif, qu'il les empêchait de contester adéquatement la validité des cotisations devant la CCI et qu'il les privait de toute possibilité de se faire indemniser par le premier contribuable. Les contribuables ont demandé, entre autres, une ordonnance annulant les cotisations fondées sur l'article 160, mais la Cour fédérale a conclu qu'elle n'avait pas compétence.

À la majorité, la CAF a infirmé la décision du tribunal inférieur. L'article 18.5 de la *Loi sur les cours fédérales* prévoit que la Cour fédérale n'a pas la compétence pour entendre une demande de contrôle judiciaire à l'égard de laquelle un appel peut être interjeté devant la CCI, « dans la mesure où elle est susceptible d'un tel appel ». La CAF a conclu, à la majorité, que cet article n'était pas suffisamment explicite pour priver un contribuable du droit de demander le contrôle judiciaire de l'exercice par le ministre de son pouvoir discrétionnaire d'établir une cotisation fondée sur l'article 160. À l'opposé, la CCI ne peut considérer que le bien-fondé des cotisations et non un délai indu ou une conduite inappropriée de la part du ministre ou de l'un de ses mandataires en rapport avec la question; toutefois, la Cour fédérale peut être saisie de ces faits dans le cadre d'un contrôle judiciaire et accorder réparation. Les juges majoritaires ont décidé que le délai en lui-même n'est pas une justification suffisante pour accorder une réparation, à moins que le délai ne soit injustifié et qu'il soit démontré qu'il a causé une perte qui n'aurait pu être évitée ou atténuée grâce à la diligence raisonnable du contribuable. Le juge Rothstein (maintenant juge à la Cour suprême) était dissident : même si l'interprétation par les juges majoritaires des termes « dans la mesure où elle est susceptible d'un tel appel » est juste et donne au tribunal la possibilité de procéder à un contrôle judiciaire, le retard de la part du ministre à établir une cotisation fondée sur l'article 160 n'est pas susceptible d'examen par voie de contrôle judiciaire. L'article permet précisément au ministre d'établir une cotisation « en tout temps » : aucun délai de prescription ne s'applique. En l'absence de ces mots, le retard aurait pu faire l'objet d'un contrôle judiciaire pour des motifs d'équité ou autres.

Dans son arrêt, la CSC a partagé l'avis exprimé dans la dissidence du juge Rothstein. L'interprétation retenue par la majorité de la Cour d'appel fédérale équivaut à ajouter à l'article 160 un délai de prescription qui n'y figure tout simplement pas, même si la longueur du délai écoulé permet « d'autoriser un recours contre le *mandamus* pour inciter le ministre à faire preuve de diligence raisonnable une fois l'avis d'opposition déposé ». La CSC a indiqué que les allégations de fait « n'expliquent pas

pourquoi il aurait été impossible d'examiner les questions relatives à l'obligation fiscale, tant en ce qui a trait à la cotisation fiscale sous-jacente [...] qu'aux cotisations établies à l'encontre des [contribuables] au cours d'une procédure d'appel normale. [...] Dans de telles circonstances, » les tribunaux de révision doivent ouvrir la voie aux recours avec beaucoup de circonspection afin de préserver « l'intégrité et l'efficacité du système de cotisation et d'appel en matière fiscale. [...] On ne saurait permettre que le contrôle judiciaire serve à créer une nouvelle forme de procédure connexe destinée à contourner le système d'appel établi par le Parlement en matière fiscale ainsi que la compétence de la Cour de l'impôt. Dans ce contexte, le contrôle judiciaire devrait demeurer un recours de dernier ressort. » L'arrêt *Addison* de la CSC met un terme à ce qui aurait pu devenir par ailleurs un important moyen de contestation des cotisations fondées sur l'article 160 et confirme que ces cotisations demeurent un outil puissant auquel le ministre peut recourir en tout temps.

Richard B. Wong

Thorsteinssons LLP, Vancouver

DIVIDENDES EN CAPITAL ARTIFICIELS

Le récent arrêt *Ralph Faraggi* (2007 CCI 286) portait sur un stratagème visant à permettre la vente de dividendes en capital libres d'impôt créés de façon fictive. La CCI a conclu que les opérations en cause étaient des opérations commerciales qui généraient un revenu, que les contribuables avaient reçu des dividendes imposables et non des dividendes en capital libres d'impôt et que le stratagème était un « *sham* ».

Les opérations se sont déroulées en 1987, avant l'introduction des paragraphes 83(2.1), (2.3) et (2.4) visant à freiner ce type de planification et des stratagèmes semblables. Par exemple, une SCAN détenue à cent pour cent par des Américains aurait pu verser son CDC à une autre SCAN qui voulait verser des dividendes en capital plutôt que des dividendes imposables à ses actionnaires.

Les deux particuliers avaient élaboré un plan très novateur et complexe pour créer des CDC substantiels par la constitution de nombreuses nouvelles sociétés avec des actifs de valeur nominale en vertu de la partie 1A de la *Loi sur les compagnies* du Québec, qui permettait à une société d'avoir des actions à valeur nominale sans que les actionnaires qui souscrivaient ces actions n'aient à effectuer un paiement immédiat. Un certain nombre d'opérations successives comportaient des souscriptions d'actions (classées par ordre alphabétique) par le premier groupe de nouvelles sociétés ayant des actifs de valeur nominale dans un deuxième groupe de nouvelles sociétés pour ces actions au moyen d'un prêt d'un jour obtenu d'une banque. La valeur nominale des actions était peu élevée au départ et les dividendes ne pouvaient excéder ces

faibles seuils. Une fois que la valeur des actions était passée d'une catégorie à l'autre grâce à des dividendes en actions, les rachats et ventes d'actions qui avaient généré des gains en capital étaient suivis de choix faits en vertu du paragraphe 83(2) sur les dividendes en capital cristallisés. Les statuts de modification prévoyaient une augmentation du capital versé pour donner délibérément lieu à des dividendes réputés en vertu du paragraphe 84(1). Tout au long des opérations, la banque conservait le contrôle des fonds qu'elle avait prêtés, du berceau au tombeau. Toutes les opérations avaient été conclues en un rien de temps.

Des sociétés tiers avec des surplus étaient ciblées comme acheteurs de ces CDC pour avoir la possibilité de distribuer des dividendes en capital libres d'impôt à leurs actionnaires. Les participants souscrivaient des actions des nouvelles sociétés « ensemencées » par des CDC artificiels; les actions étaient rachetées à escompte au moyen du CDC et des choix faits en vertu du paragraphe 83(2). Un partage de l'avantage se traduisait par la réception d'une prime par les sociétés contribuables détenues par les particuliers. Les montants étaient versés aux particuliers par suite d'un choix fait en vertu du paragraphe 83(2), et ceux-ci avaient déclaré plusieurs millions de dollars de dividendes en capital libres d'impôt.

L'ARC a émis une nouvelle cotisation aux sociétés contribuables au motif qu'elles avaient reçu un revenu d'entreprise (la prime correspondant à l'écart entre la souscription d'actions de tiers et le rachat correspondant d'actions) et à chacun des particuliers au motif qu'ils avaient reçu des dividendes imposables et non des dividendes en capital. Des pénalités avaient été imposées aux particuliers en vertu du paragraphe 163(2), au motif qu'ils avaient sciemment fait de faux énoncés (les choix délibérés faits en vertu du paragraphe 83(2)) dans leurs déclarations. Au procès, la Couronne avait fait valoir que les CDC qui avaient été créés étaient des « *shams* » et qu'ils devaient être ignorés. (Les opérations étaient antérieures à l'adoption de la RGAÉ.) La définition classique de « *sham* » était respectée : « *acts . . . which are intended . . . to give . . . the appearance of creating between the parties the legal rights and obligations different from the actual legal rights and obligations . . . which the parties intend[ed] to create* » (*Snook c. London & West Riding Investments, Ltd.*, [1967] 1 All ER 518, à 528 (HL)). Les contribuables prétendaient que la forme et le fond juridiques des documents correspondaient exactement aux opérations que les parties avaient l'intention de conclure et que les résultats étaient régis par des dispositions précises de la Loi.

La CCI a passé en revue la jurisprudence pertinente, incluant les arrêts *Snook* et *Stubart*, où le juge Estey avait déclaré que « *deceit . . . is the heart and core of sham* », pour conclure que les opérations étaient bel et bien des « *shams* ». Les prêts bancaires n'étaient pas des prêts véritables comportant des transferts de bien puisque la banque pouvait en tout temps retirer les fonds de la circulation et que l'emprunteur n'avait aucun contrôle sur ceux-ci et n'en avait pas la possession. Le directeur de la

banque a témoigné que celle-ci n'avait jamais eu l'intention de prêter les fonds aux contribuables. Ceux-ci avaient l'intention de tromper : chaque étape était planifiée à l'avance et l'on avait fait croire à l'existence de liens juridiques pour masquer le but réel des opérations, à savoir exploiter une entreprise en vue de réaliser des profits. Ces profits étaient camouflés sous la forme de dividendes versés à même les CDC. Pour la CCI, il est clair que l'on avait abusé de dispositions précises de la Loi et que leur utilisation était contraire à leur objet et à leur esprit; les contribuables – des avocats spécialisés en droit fiscal et droit des sociétés fort compétents – avaient sciemment mené à terme et encouragé une série d'opérations qu'ils savaient artificielles.

La conclusion dans *Faraggi* fera sans nul doute l'objet d'analyses exhaustives de la part des fiscalistes; certains croient que le tribunal a resserré les limites de la doctrine du « sham » pour compenser l'absence d'outils législatifs. On se rappellera qu'il a fallu attendre 20 ans pour que cette cause soit entendue par la CCI. Dans *Stuart*, il avait fallu attendre 18 ans pour que la cause se retrouve devant la CSC.

John Jakolev et Graham Turner
Jet Capital Services Limited, Toronto

ABSENCE DE FOURNITURE

La notion de « fourniture » est fondamentale au régime de la TPS. La TPS s'applique à une fourniture taxable, à savoir une « fourniture effectuée dans le cadre d'une activité commerciale ». Le terme « fourniture » s'entend de la « livraison de biens ou prestation de services ». Bien que le terme « fourniture » soit défini en termes généraux, le transfert de biens ou de services entre des personnes ne représente pas toujours une fourniture – par exemple, lorsqu'un mandataire fait l'acquisition d'un bien ou d'un service pour le compte du mandant. Dans *613259 Saskatchewan Ltd.* (2007 CCI 421), la CCI a récemment conclu que l'entrepreneur général n'avait pas fourni de matériaux (produits) dans le cadre de son entreprise de rénovation domiciliaire.

L'entreprise du contribuable ne fournissait que la main-d'œuvre; le travail lui-même était confié en sous-traitance à divers tiers. C'est le propriétaire de la maison qui était responsable de fournir les matériaux destinés à la rénovation. Parfois, quand le propriétaire n'avait pas les matériaux requis, c'est le sous-traitant qui les achetait et il était ensuite remboursé par la société. Le montant remboursé était facturé ensuite au propriétaire sur la facture finale de la société, sans aucune marge ou autre charge, et il était montré séparément des frais de main-d'œuvre. La société percevait et remettait correctement la TPS pour les frais de main-d'œuvre. L'ARC a vérifié la société et lui a émis une cotisation au motif qu'elle avait fait une fourniture taxable des matériaux achetés par les sous-traitants et qu'elle aurait dû percevoir la TPS. (II

semble que l'ARC a également émis une cotisation aux sous-traitants.)

Le tribunal a indiqué que le point de départ pour savoir s'il y a eu une fourniture consiste à déterminer ce que la société fournissait « véritablement » dans le cadre de ses activités. Un examen des activités de la société a montré qu'elle ne fournissait pas de matériaux de construction, mais uniquement la main-d'œuvre destinée à des travaux de rénovation domiciliaire. Elle commercialisait expressément ses services de main-d'œuvre en indiquant que l'achat des matériaux relevait du propriétaire, et elle n'avait pas de matériaux de construction en stock. Cet arrangement permettait au propriétaire d'acheter les matériaux sans la marge du constructeur ou d'utiliser les matériaux qu'il avait à sa disposition. Les formulaires utilisés par la société pour les estimations et les factures contenaient une note selon laquelle c'est le propriétaire qui était responsable de l'achat des matériaux. Si le propriétaire n'avait pas les matériaux requis, la pratique qui consistait pour la société à les acheter pour le compte du propriétaire par l'intermédiaire de ses sous-traitants et de facturer ensuite le propriétaire sur la facture finale entraînait, selon le tribunal, un remboursement pour la société de qui le propriétaire avait effectivement acheté les matériaux comme s'il était allé lui-même au centre de rénovation. Le tribunal a indiqué que la cotisation de l'ARC ne tenait pas compte des activités de la société : il n'y avait aucune « fourniture taxable » de matériaux par la société au propriétaire. L'appel a été accueilli, et le dossier a été retourné au ministre pour une nouvelle cotisation.

Ce jugement souligne l'importance de classer de façon adéquate le flux de biens et de services pour déterminer s'il y a fourniture aux fins de la TPS. Bien que, à première vue, il peut sembler évident que la société devrait facturer la TPS, une classification appropriée de l'opération indiquait qu'il n'y avait pas eu de fourniture.

Le point en question ne faisait pas explicitement partie de l'analyse du tribunal, mais l'application de l'argument du mandat débouche sur la même conclusion. Selon les règles du mandat, les actions du mandataire sont considérées comme étant celles du mandant. Si un mandataire acquiert un bien pour le compte du mandant, le bien est légalement considéré comme ayant été acquis par le mandant. Il n'y a pas de fourniture de bien entre le mandataire et le mandant. Par conséquent, la TPS ne s'applique pas au remboursement du mandataire s'il n'y a pas de marge ou autre charge. Réussir à établir une relation de mandat peut faciliter la planification fiscale. Si, dans *613259*, la relation avait été structurée et documentée de façon appropriée de sorte que le sous-traitant achetait les matériaux en qualité de mandataire du propriétaire, alors, aux fins de la TPS, il n'y aurait eu aucune fourniture entre la société et le propriétaire et aucune non plus entre la société et le sous-traitant.

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

AVANTAGE AUX ACTIONNAIRES

Dans l'arrêt *Dyck* (2007 CCI 458), la CCI a confirmé la cotisation de l'ARC pour l'avantage aux actionnaires découlant d'un transfert de fonds d'une société dans le compte de placement conjoint d'un couple d'actionnaires, même si ces derniers n'avaient retiré aucune somme du compte et qu'ils avaient subséquemment annulé le transfert.

Les contribuables (M. et M^{me} D) étaient mari et femme; chacun détenait 50 % des actions en circulation de Ed Dyck Ltd. (SCAN). En février 1997, six ans après que SCAN ait vendu ses actifs en 1991, M. D, sur les conseils de son comptable, avait transféré des fonds de la société (environ 96 000 \$) dans le compte de placement qu'il détenait conjointement avec son épouse pour obtenir de meilleurs rendements sur les fonds combinés. Trois ans plus tard, en mars 2000, à la suggestion du comptable, le couple avait annulé la consolidation du compte et transféré environ 98 000 \$ de son compte de placement conjoint dans un compte d'entreprise, pour rétablir la situation qui prévalait avant. M. et M^{me} D n'avaient jamais retiré quelque somme que ce soit du compte conjoint.

L'ARC a déterminé que le transfert de fonds dans le compte conjoint était couvert par la disposition sur les avantages aux actionnaires du paragraphe 15(1), et il a donc émis une cotisation à M. D et à M^{me} D parce qu'ils avaient reçu un avantage imposable égal à la moitié du montant transféré pour l'année d'imposition 1997.

M. et M^{me} D prétendaient qu'ils n'avaient reçu aucun avantage par suite du transfert parce qu'ils n'avaient pas utilisé les fonds transférés au cours de la période où ceux-ci étaient détenus dans le compte conjoint. Ils prétendaient aussi (mais aucune preuve n'a été produite) qu'ils avaient conclu une entente avec SCAN pour que 1) la tranche de 96 000 \$ des fonds de la société soit regroupée avec les fonds détenus dans leur compte conjoint et que 2) M. et M^{me} D agissent comme simples fiduciaires des fonds de la société. Plusieurs jugements ont été cités à l'appui de cette position, incluant *Chopp* ([1998] 1 CTC 407 (CAF)), qui porte sur la correction d'écritures comptables erronées, et *Franklin* ([2002] 2 CTC 88 (CAF)), qui porte sur la constatation d'opérations qui, par erreur, n'avaient jamais été inscrites.

La CCI a conclu que la cause en l'espèce était différente des causes citées : le transfert de fonds dans le compte conjoint était une opération véritable et son annulation trois ans plus tard était également une opération véritable, et non un effort pour refléter de façon adéquate une opération antérieure qui avait été inscrite de façon erronée. Les contribuables ne peuvent revenir en arrière quant il s'avère qu'ils ont commis une erreur, sauf dans les cas très limités qui sont expressément sanctionnés par la législation applicable. En réponse à l'argument selon lequel les contribuables n'avaient effectué aucun retrait, la CCI a fait remarquer qu'ils auraient pu retirer la totalité ou une partie des fonds pour les utiliser comme ils le voulaient. En effet, une fois transférés dans le

compte conjoint, les fonds étaient devenus leur bien, un fait qui n'avait pas changé simplement parce que le couple n'avait effectué aucun retrait. Le paragraphe 15(1) était donc suffisamment large pour étayer la cotisation de l'avantage aux actionnaires, nonobstant la réalité économique selon laquelle M. et M^{me} D n'avaient pas véritablement bénéficié du transfert.

Jim Yager

KPMG LLP, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

OCDE

Le 22 août 2007, le Comité des affaires fiscales a publié une discussion publique révisée du projet de la partie IV (Assurance) du Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables liés à des activités d'assurance. Les commentaires doivent parvenir au directeur du Centre de politique et d'administration fiscales d'ici le 31 octobre 2007 (jeffrey.owens@oecd.org).

Vivien Morgan

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

PROTOCOLE CANADA/É.-U.

Comme nous l'avons indiqué dans le numéro du mois dernier, le ministre des Finances avait indiqué que le protocole à la convention Canada/É.-U. serait signé le 10 septembre 2007 en Colombie-Britannique. Au moment de mettre sous presse, le protocole n'avait toujours pas été signé. Des représentants du ministère ont cependant fait part, de façon non officielle, de leur optimisme quant à sa signature prochaine.

Sandra Slaats

Deloitte & Touche LLP, Toronto

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

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