

L'ARC RÉINTERPRÈTE L'ARRÊT KRUCO

Le 15 février 2008, l'ARC annonçait, dans le bulletin *Impôt sur le revenu Nouvelles techniques* (IRNT) n° 37, un changement soudain à sa politique administrative sur la détermination du revenu protégé en main d'une société. La totalité des dividendes protégés payés après cette date, autres qu'un « dividende payé dans le cadre d'une opération ou d'une série d'opérations à l'égard desquels des arrangements écrits étaient très avancés le jour de la publication », sont visés par cette nouvelle interprétation.

L'IRNT n° 37 révisé l'interprétation faite par l'ARC de l'arrêt *Kruco Inc.* (2003 CAF 284) de la CAF et de son incidence sur la détermination du revenu protégé en main d'une société. Dans des interprétations précédentes de cet arrêt (IRNT nos 33 et 34), l'ARC avait conclu qu'un montant était généralement inclus dans le revenu protégé s'il était inclus dans le revenu aux fins de l'impôt ou qu'il s'agissait d'un rajustement particulier prévu à l'alinéa 55(5)b) ou c); un montant déductible aux fins de l'impôt réduisait le revenu protégé. Autrement, le revenu protégé n'était réduit que des sorties de fonds après la détermination du revenu net, comme les impôts et dividendes. Cependant, l'ARC craignait que ce calcul ne donne un montant de revenu protégé qui excède la JVM des actions de la société et mine la politique fiscale si un montant versé à titre de revenu protégé représentait des gains non réalisés sur des éléments d'actif de la société.

L'ARC cite *Kruco* et le jugement de la CCI dans *Gestion Jean-Paul Champagne* (97 DTC 155, cité dans *Kruco*) à l'appui de son interprétation révisée selon laquelle des sorties de fonds (comme des dépenses non déductibles) qui ne sont pas déduites lors du calcul du revenu net de

la société aux fins de l'impôt mais qui ont toujours pour effet de réduire d'un montant équivalent le revenu après impôt disponible doivent être déduites lors du calcul du revenu protégé en main attribuable aux actions sur lesquelles le dividende est versé.

L'IRNT n° 37 fait expressément mention du paragraphe 38 de l'arrêt *Kruco*, où le tribunal indique que le calcul du revenu protégé « exige un examen afin de vérifier si le revenu gagné ou réalisé est resté en mains ou est demeuré disponible pour financer le paiement du dividende. Il s'ensuit, p. ex., que les impôts ou les dividendes payés à même ce revenu doivent être extraits du revenu protégé. » Selon l'ARC, l'utilisation des termes « p. ex. » et « vérifier » prouve que des éléments autres que simplement les impôts et les dividendes devraient réduire le revenu protégé en main d'une société. L'ARC est aussi d'avis que cette nouvelle position est compatible avec l'objet du paragraphe 55(2) de permettre le paiement d'un dividende intersociétés afin de diminuer le gain en capital potentiel attribuable à la conservation d'un revenu « gagné après 1971 ».

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

PRODUCTION D'UNE DÉCLARATION DE REVENUS À TEMPS AUX ÉTATS-UNIS

Le *Third Circuit* de la *Court of Appeals* des États-Unis a récemment confirmé, dans *Swallows Holding, Ltd.* (n° 06-3388, 15 février 2008), le refus du droit d'une société étrangère à des déductions relatives à des années pour lesquelles la société n'avait pas produit ses déclarations de revenus à temps aux États-Unis. Ce nouvel appui par une décision d'une cour d'appel renforcera la pratique de l'IRS consistant à refuser des déductions fiscales et des crédits par ailleurs admissibles aux États-Unis à une société canadienne qui ne produit pas à temps sa déclaration de revenus américaine.

Pour assurer la conformité aux lois fiscales américaines, l'*Internal Revenue Code* refuse à une société étrangère (SETR) qui fait défaut de produire une déclaration de revenus complète et exacte les déductions et crédits admis par ailleurs. Le règlement 1.882-4 du Trésor réaffirme cette règle. La déclaration doit non seulement être complète et exacte, comme l'exige le *Code*, mais elle doit aussi être produite à temps, à défaut de quoi la plupart des déductions et crédits auxquels a droit la société étrangère pour l'année à l'égard de laquelle une déclaration est produite en retard sont refusés, sous réserve de quelques exceptions.

Dans ce numéro

L'ARC réinterprète l'arrêt Kruco	1
Production d'une déclaration de revenus à temps aux États-unis	1
La réintégration en Alabama : Mise à jour	2
Comparaison des impôts provinciaux	3
Règles sur les EPE et les FNR	4
Vérifier le numéro de TPS avant de demander un CTI	5
Rémunération des propriétaires-exploitants	6
Valeur en douane	7
Intérêts à recevoir : Revenu aux fins de l'impôt de départ	8
Plan d'action de la RS&DE pour les petites entreprises	9
Actualités fiscales étrangères	9

Pour établir si une déclaration est produite à temps, il faut voir l'historique de production des déclarations de revenus de la SETR aux États-Unis. Si la SETR a produit une déclaration pour l'année précédente ou si l'année visée est la première année pour laquelle une déclaration doit être produite, la déclaration de l'année visée est produite à temps si elle l'est dans les 18 mois suivant la date d'échéance. Par ailleurs, si la SETR n'a pas produit de déclaration l'année précédente et que ce n'est pas la première année de production, la déclaration est produite à temps si elle l'est à la première des deux dates suivantes : 1) 18 mois après sa date d'échéance de production et 2) la date à laquelle l'IRS informe la SETR du défaut de production. L'IRS peut renoncer à l'obligation de produire à temps la déclaration si la SETR ignorait sincèrement son obligation de produire une déclaration fiscale aux États-Unis et si elle peut établir qu'elle a agi de manière raisonnable et de bonne foi en omettant de produire la déclaration.

De nombreux commentateurs ont mis en doute la validité de l'obligation de « produire à temps » depuis son introduction, faisant valoir que le Trésor, qui a la responsabilité de promulguer les règlements, avait outrepassé son pouvoir lorsqu'il a ajouté une condition que ne prévoyait pas le Code. Dans *Swallows Holding*, la *Tax Court* a donné un dur coup à l'obligation en 2006 en la déclarant invalide parce que le Trésor avait outrepassé son pouvoir d'émettre des règles. La victoire fut de courte durée : la décision de la *Tax Court* a été infirmée et l'obligation maintenue en février 2008 dans l'appel de la décision par l'IRS entendue par le *Third Circuit* de la *Court of Appeals*.

La décision du *Third Circuit* sera normalement suivie par tous les tribunaux de niveau inférieur dont la décision pourrait être portée en appel devant le *Third Circuit*, mais l'avenir de l'obligation de produire à temps est incertain aux autres niveaux (« circuits »). Il semble toutefois évident que la décision va encourager l'IRS à continuer de refuser les déductions et crédits aux SETR qui ont produit des déclarations en retard. On pourra éviter que des litiges sur la validité de l'obligation de production à temps soient portés devant les tribunaux d'autres niveaux de façon générale si une SETR – y compris une SCAN – produit à temps sa déclaration de revenus aux États-Unis. Si une SCAN conclut qu'elle n'a pas à produire une déclaration aux États-Unis pour une année donnée mais qu'elle s'inquiète de savoir que ses positions puissent être contestées, elle envisagera de produire à temps une déclaration comme mesure de protection. S'il est établi plus tard que SCAN aurait dû produire une déclaration de revenus aux États-Unis, le fait d'avoir produit à temps la déclaration de protection lui permettra de demander les déductions et crédits auxquels elle a droit pour cette année.

Catherine B. Eberl
Hodgson Russ LLP, Buffalo

LA RÉINTÉGRATION EN ALABAMA : MISE À JOUR

L'adoption de dispositions de réintégration par des États américains peut avoir une incidence sur des multinationales canadiennes qui ont recours à des structures courantes de financement et de redevances dont le traitement fiscal est généralement favorable. Comme ces dispositions sont nouvelles, il n'existe pratiquement pas de jurisprudence. Dans une décision rendue par la *Court of Civil Appeals* de l'Alabama, un contribuable s'est vu obligé de réintégrer des redevances payées à des parties liées; en outre, le contribuable ne respectait pas l'exception du critère du « caractère déraisonnable » (*Alabama Department of Revenue c. VFJ Ventures, Inc.*, n° 2060478 (8 février 2008); voir également « Disposition de réintégration de l'Alabama », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, mars 2007). Le tribunal s'est également penché sur l'exception du critère de l'« assujettissement à l'impôt » et sur les contestations constitutionnelles du contribuable, même si aucune de ces deux questions n'avait été soulevée au procès.

VFJ Ventures, Inc. (SEXP), qui fabriquait et vendait des vêtements de jean, avait deux installations de distribution et une usine de coupe en Alabama. SEXP détenait sous licence des marques de commerce de deux sociétés liées du Delaware dont l'activité consistait dans la détention, la gestion et l'octroi sous licence de marques de commerce (TMcos). Lors de la vérification de la déclaration de revenus 2001 de SEXP en Alabama, l'État soutenait que SEXP devait réintégrer les redevances payées aux TMcos dans le calcul de son revenu imposable.

Au procès, SEXP a fait valoir que l'exception du critère de « caractère déraisonnable » s'appliquait, parce qu'il était déraisonnable d'exiger la réintégration dans les circonstances. Le terme « déraisonnable » n'était pas défini; le tribunal s'est donc penché sur l'intention du législateur pour conclure que les dispositions de réintégration visaient à empêcher les déductions abusives et à assurer que le revenu qui pouvait équitablement être attribué à l'Alabama était imposé par cet État. Le tribunal de première instance avait conclu que la réintégration était déraisonnable parce que les paiements de redevances faits par SEXP n'étaient pas abusifs, avaient une substance économique et un objectif commercial, et représentaient des coûts réels et nécessaires liés au fait de faire des affaires; de plus, une réintégration aurait eu pour effet de fausser le revenu de SEXP qui pouvait équitablement être attribué à l'Alabama.

La cour d'appel a infirmé le jugement du tribunal de première instance et a retenu l'argument de l'État selon lequel l'exception du critère de « caractère déraisonnable » s'appliquait lorsqu'une réintégration entraînait la levée d'un impôt de l'Alabama disproportionné par rapport aux activités exercées par le contribuable dans cet État, mais qu'il ne s'appliquait pas

du simple fait que l'objectif commercial ou la substance économique justifiait le refus du paiement par ailleurs. L'Alabama avait constamment interprété la réintégration de cette façon, et les règlements allaient dans le sens de cette interprétation. La cour d'appel a conclu que l'interprétation de l'Alabama méritait le respect et qu'elle était compatible avec la définition généralement admise du terme « déraisonnable ». De plus, la cour a conclu que le fait d'affirmer qu'une réintégration était déraisonnable dans le cas de paiements ayant un objet commercial ou une substance économique rendrait peu significatives les dispositions de réintégration qui ne trouveraient plus alors application que pour refuser les opérations fictives, lesquelles pouvaient être contestées par d'autres moyens. L'Alabama a aussi fait valoir que l'interprétation du tribunal de première instance rendait inutile une autre exception à la réintégration qui visait des paiements n'ayant pas pour objet d'éviter l'impôt (dans la mesure où le bénéficiaire lié ne s'adonnait pas principalement à la gestion d'actifs incorporels). La cour d'appel a conclu que l'interprétation que l'Alabama faisait de l'exception du critère de « caractère déraisonnable » était appropriée. SEXP n'a soumis aucune preuve que son revenu était faussé par la réintégration ou que les impôts payés étaient disproportionnés par rapport aux activités exercées en Alabama.

La cour d'appel a ensuite abordé l'exception concernant le critère de l'assujettissement à l'impôt. Un contribuable n'est tenu de réintégrer ni les intérêts et autres charges incorporelles, ni les coûts payés directement ou indirectement, qui sont dus à un membre lié qui était assujéti à un impôt sur le revenu connexe fondé ou calculé sur son revenu net en Alabama ou dans un autre État, ou engagés à son égard. Conformément à la loi, cela signifie que le paiement reçu par le membre lié bénéficiaire est déclaré et inclus dans le revenu aux fins d'un impôt sur le revenu net, et qu'il n'est pas compensé ou éliminé dans une déclaration combinée ou consolidée qui inclut le payeur.

Les TMCos ont produit en Caroline du Nord des déclarations de revenus dans lesquelles elles ont déclaré la totalité de leur revenu imposable fédéral, dont une partie seulement était attribuée à la Caroline du Nord et imposée par cet État. La cour d'appel a donné raison à l'Alabama et confirmé que l'exception du critère de l'assujettissement à l'impôt ne s'appliquait qu'au revenu attribué à la Caroline du Nord; autrement, les dispositions de réintégration seraient vidées de tout leur sens par le simple expédient voulant qu'un montant minimal de revenu ait été imposé par un autre État. La cour d'appel a aussi été convaincue par l'application continue par l'Alabama de l'exception du critère de l'assujettissement à l'impôt après attribution, rétroactivement à un moment antérieur à l'adoption des dispositions du règlement sur la réintégration. La cour a noté en outre que la définition de l'« assujettissement à l'impôt » (« *subject to tax* ») donnée dans la loi exigeait que le revenu soit à la fois

déclaré et inclus dans le revenu aux fins d'un impôt sur le revenu net : il est présumé que chaque mot d'une loi doit avoir effet et que chaque condition doit être satisfaite.

Dans ses contestations constitutionnelles, SEXP a fait valoir sans succès que le refus de la déduction des redevances visait à lever un impôt sur le revenu sur des entités qui n'avaient pas de rattachement suffisant avec l'Alabama. Pour sa part, la cour n'a pas établi que les dispositions de réintégration avaient pour effet d'imposer de façon disproportionnée les activités de SEXP en Alabama. La cour a également affirmé que les dispositions de réintégration n'étaient pas discriminatoires pour le commerce entre États : les sociétés à l'intérieur de l'État ne bénéficiaient pas d'avantage disproportionné au détriment des sociétés à l'extérieur de l'État.

Jeffrey Brown et Steven Ni
KPMG LLP, Toronto

COMPARAISON DES IMPÔTS PROVINCIAUX

La publication annuelle par Statistique Canada des détails des comptes économiques provinciaux pour 2005 nous permet de comparer les fardeaux fiscaux des contribuables à travers le pays. Une fois encore, la présence d'activités intenses d'exploration et de production du pétrole dans une province réduit le pourcentage de l'indice des prix du PIB (IPPIB) que représentent les impôts perçus.

On ne sera pas surpris de constater que les résidents de l'Alberta sont ceux qui ont bénéficié du fardeau fiscal le moins élevé en 2005, mesuré par le pourcentage de l'IPPIB que représentent les impôts perçus, conséquence du plus faible niveau des impôts perçus combinés (provinciaux et locaux). Le tableau montre que le fardeau fiscal total en Alberta représentait 23,7 % de l'IPPIB et les impôts fédéraux, 13,3 %, mais les impôts perçus aux niveaux provincial et local ne comptaient que pour 8,4 % de l'IPPIB, soit juste un peu plus de la moitié de la moyenne nationale. À l'autre extrême, les impôts perçus totaux au Québec représentaient 39,0 % de l'IPPIB, répartis presque également entre les impôts fédéraux et les impôts provinciaux et locaux.

Les différences entre les régimes d'imposition fédéral et provinciaux peuvent être déduites de l'importante variation entre les ratios fédéraux et les ratios provinciaux et locaux à travers le pays. Fait peu surprenant, le pourcentage des impôts fédéraux en regard de l'IPPIB variait d'un sommet de 16,4 % en Ontario, où les revenus moyens et l'activité économique ont été soutenus, à un creux de 10,8 % à Terre-Neuve-et-Labrador, où l'économie n'a pas encore réagi pleinement aux développements de l'industrie pétrolière. Les variations au niveau fédéral peuvent s'expliquer par le type et la

Impôts perçus en pourcentage de l'IPPIB, année civile 2005

	Fédéral	Provincial et local	RPC/ RRQ	Tous les niveaux
Terre-Neuve-et-Labrador	10,8	12,4	2,4	25,6
Île-du-Prince-Édouard	17,3	16,7	3,7	37,8
Nouvelle-Écosse	14,9	16,3	3,0	34,2
Nouveau-Brunswick	14,4	15,5	3,4	33,3
Québec	15,2	20,6	3,3	39,0
Ontario	16,4	16,4	2,9	35,7
Manitoba	13,9	16,3	3,1	33,3
Saskatchewan	11,7	15,1	2,3	29,1
Alberta	13,3	8,4	2,0	23,7
Colombie-Britannique	15,4	13,4	3,0	31,8
Canada (comprenant les territoires)	15,1	15,4	2,8	33,3

richesse des contribuables; le régime uniforme produit des résultats différents selon les circonstances propres à chaque province. Les variations provinciales et locales observées dans les ratios reflètent les mêmes différences dans l'assiette d'imposition et les taux applicables dans chaque région.

Ces ratios fournissent une explication utile de la mesure dans laquelle chaque région puise des fonds chez ses contribuables pour financer le coût des services publics. Cependant, comme ces ratios sont influencés par la composition de l'assiette fiscale et par les taux et la structure des impôts eux-mêmes, aucune généralisation ou extrapolation opérée à partir des conclusions très générales dégagées de ces ratios à la situation fiscale relative de contribuables particuliers, voire de certains types de contribuables, n'est justifiée.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

RÈGLES SUR LES EPE ET LES FNR

Le budget fédéral de 1999 annonçait des propositions visant à empêcher le report et l'évitement de l'impôt par l'utilisation de fiducies non-résidentes (FNR) et d'entités de placement étrangères (EPE). On a fortement critiqué la portée de chaque projet de loi successif, que l'on jugeait beaucoup trop large pour répondre aux préoccupations exprimées par le ministère des Finances en 1999 au sujet de l'inefficacité de la législation existante. Il semble que n'ayons pas encore vu la version finale des règles.

Le 29 octobre 2007, le ministre des Finances réintroduisait, pour la septième fois, des mesures législatives détaillées sur les FNR et les EPE (projet de loi C-10), prenant effet pour les années d'imposition commençant après 2006. Ce dernier projet de loi a été adopté en troisième lecture à la Chambre des communes en 2007, mais il n'a toujours pas été adopté par le Sénat. D'après la transcription de l'audience du 30 janvier 2008

du Comité sénatorial permanent des banques et du commerce, il semble que la législation proposée pourrait être modifiée. Le président du comité a indiqué que des solutions étaient envisagées pour tenir compte de certaines conséquences du projet de loi qui avaient été soulevées lors des audiences des 12 et 13 décembre 2007, où l'on avait discuté de la portée de l'application de la règle sur la résidence réputée des FNR et de son incidence potentielle sur les investisseurs institutionnels et autres relativement à leurs participations dans des FNR non motivées par des considérations fiscales.

Les règles sur les EPE visent à empêcher le report du revenu de placement à l'étranger de résidents canadiens, tant des particuliers que des multinationales ayant des placements dans des entités non-résidentes. Plusieurs aspects des dernières propositions présentent des difficultés : un de ceux qui sont particulièrement ciblés par les critiques concerne certains placements dans des fiducies exonérées des règles sur les FNR, mais qui peuvent toujours être assujetties aux règles sur les EPE. Les règles sur les FNR visent à imposer le revenu gagné par une FNR qui a soit un « contribuant résident », soit un « bénéficiaire résident » (termes définis dans la nouvelle législation) : la fiducie non-résidente est réputée être un résident du Canada et elle est imposée sur son revenu mondial. Une participation dans une fiducie assujettie aux règles sur les FNR échappe à l'application des règles sur les EPE, mais de nombreuses fiducies assujetties aux règles sur les FNR peuvent être des EPE.

■ Exception aux règles sur les EPE contaminée ?

Un bénéficiaire résidant au Canada est assujetti aux nouvelles règles sur les EPE si, à la fin de l'année d'imposition de la FNR, il détient une participation désignée dans une fiducie étrangère. La définition de « participation désignée » est extrêmement large, et comprend la participation de tout bénéficiaire dans une fiducie étrangère, sauf si « chaque montant de revenu et de capital de la fiducie que l'entité ou le particulier peut recevoir à ce moment ou par la suite dépend, à ce moment et par la suite, de l'exercice [...] d'un pouvoir discrétionnaire [de toute autre entité ou particulier] ». L'exception à l'application des règles sur les EPE est donc très limitée : la participation du bénéficiaire dans la fiducie doit être entièrement discrétionnaire quant aux distributions de revenu et de capital. Il est courant qu'un acte de fiducie contienne une clause de résiliation qui prévoit la distribution obligatoire (en « parts égales » ou autrement) par les fiduciaires à la fin de l'existence de la fiducie. Même si la clause de résiliation n'influe pas sur le caractère discrétionnaire des distributions de la fiducie au cours de son existence, on craint que la simple inclusion d'une telle clause dans un acte de fiducie soit suffisante pour que le bénéficiaire discrétionnaire qui est un résident du Canada soit visé par les règles sur les EPE.

Comme la nouvelle législation prend effet pour les années d'imposition commençant après 2006, et que les règles sur les EPE ne s'appliquent que si les contribuables

ont une participation désignée dans la fiducie à la fin de l'année d'imposition de la fiducie, ceux-ci devraient revoir leurs actes de fiducie pour évaluer leur risque d'être assujettis aux règles sur les EPE. Tout placement dans une entité étrangère risque d'être visé, sauf si une exonération spécifique s'applique. Les contribuables concernés devraient évaluer s'il est approprié (ou possible) de modifier les conditions de l'acte de fiducie sans entraîner une contribution indirecte. Par exemple, les fiduciaires devraient envisager de modifier la clause de résiliation ou d'utiliser l'exception du « bénéficiaire remplaçant » pour empêcher l'application future des règles sur les EPE.

■ Coût désigné d'une participation dans une FNR.

Les règles sur les EPE présentent de nombreux défis, en particulier quant il faut déterminer le « coût désigné » d'une participation. Le scénario de base entraîne l'inclusion, dans le revenu, d'une somme égale au produit de la multiplication du taux prescrit (actuellement de 6 %) par le « coût désigné » de la participation; pour une fiducie ayant une fin d'exercice au 31 décembre, le coût désigné correspond à la JVM au 1^{er} janvier 2007. On peut affirmer que la JVM est négligeable parce que la participation est purement discrétionnaire jusqu'à la date de la distribution finale, une position que l'ARC semblait auparavant juger raisonnable. Plus récemment, toutefois, l'ARC a indiqué (bien que ce ne soit pas dans le contexte des règles sur les EPE) que si la valeur n'est pas facilement déterminable, la valeur des actifs sous-jacents de la fiducie devrait être divisée par le nombre de bénéficiaires canadiens; dans cette perspective, un bénéficiaire canadien pourrait donc être imposé sur un important revenu qu'il n'a jamais reçu.

■ **Fiducie dite « granny trust ».** Dans le contexte de l'impôt des particuliers, de nombreuses fiducies dites « granny trust » sont des fiducies étrangères créées par un proche parent non-résident pour le bénéfice de la prochaine génération. Une telle fiducie pourrait échapper aux règles sur les FNR même si elle compte des bénéficiaires canadiens, parce qu'elle n'a pas de contribuant canadien. Si l'auteur de la fiducie n'a jamais résidé au Canada et qu'il a établi la fiducie avec des actifs à l'étranger, il est peu probable que les règles sur les FNR s'appliqueront. Mais si une telle fiducie n'est pas purement discrétionnaire quant à la totalité des distributions de revenu et de capital, les règles sur les EPE pourraient néanmoins s'appliquer aux participations des bénéficiaires de cette fiducie.

■ **Comptabilité.** Comme la législation a été adoptée en troisième lecture à la Chambre des communes le 29 octobre 2007, il semble, selon les PCGR canadiens, qu'elle soit considérée comme étant pratiquement en vigueur à cette date. Les états financiers de décembre 2007 doivent donc refléter l'incidence de cette législation (sur la base de son libellé à cette date). On présume que tout changement subséquent sera soumis à la Chambre des communes pour approbation, et l'incidence comptable

des changements alors ratifiés par la Chambre sera reflétée dans la période où ils sont approuvés. Selon les PCGR américains, l'incidence fiscale n'est reflétée que dans la période où la législation est adoptée (sanction royale). L'incidence de la législation n'a donc pas encore été constatée aux fins des PCGR américains.

■ **Production des déclarations de revenus de 2007.** Les règles n'ont pas encore été adoptées sous forme de loi, mais elles sont rétroactives au 1^{er} janvier 2007; les contribuables doivent décider s'ils produiront leur déclaration de 2007 sur la base du projet de législation. Habituellement, les contribuables produisent leur déclaration sur la base du projet de législation qui a été adopté en troisième lecture à la Chambre, mais il faut faire preuve de jugement pour éviter les intérêts et les pénalités car il semble que d'autres modifications pourraient encore être apportées à la législation.

Albert Baker

Deloitte & Touche LLP, Vancouver

VÉRIFIER LE NUMÉRO DE TPS AVANT DE DEMANDER UN CTI

Un inscrit peut-il perdre le droit de demander un crédit de taxe sur les intrants (CTI) pour la TPS payée à un fournisseur dont le numéro de TPS a été rétroactivement annulé par l'ARC ? La réponse demeure incertaine.

Une personne a le droit de demander un CTI au moment où elle acquiert le bien ou service pour utilisation dans le cadre d'activités commerciales; cependant, le demander doit créer une piste de vérification pour documenter ce droit. Si la contrepartie d'une fourniture taxable est supérieure à 30 \$, le paragraphe 169(4) de la *Loi sur la taxe d'accise* (LTA) et le *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit de taxe sur les intrants (TPS/TVH)* exigent que le demandeur obtienne une pièce justificative à l'appui du numéro de TPS du fournisseur avant de produire sa déclaration contenant la demande de CTI. L'ARC peut contre-vérifier la remise des taxes applicables par le fournisseur.

La jurisprudence a graduellement mis en lumière l'obligation stricte pour le fournisseur d'être en possession d'un numéro de TPS valide : il ne lui suffit pas simplement d'obtenir un numéro. Ce point a été confirmé dans *Systematix Technology Consultants Inc.* (2006 CCI 277), où l'inscrit avait demandé des CTI sur la base de numéros de TPS de fournisseurs qui 1) avaient été annulés avant que la fourniture soit effectuée, 2) avaient été émis après que la fourniture avait été effectuée ou 3) qui n'avaient jamais été émis. La CCI a reconnu la difficulté d'administrer la validité des numéros de TPS des fournisseurs, mais elle a néanmoins conclu que les exigences de la LTA étaient obligatoires et qu'un numéro

de TPS valide doit avoir été attribué par l'ARC à la date de la fourniture ou au plus tard à la date de production de la déclaration. La CAF a confirmé le jugement de la CCI (2007 CAF 226).

Le registre figurant sur le site Web de l'ARC est fort utile pour éliminer cette incertitude. En effet, un inscrit peut dorénavant vérifier et confirmer en ligne la validité du numéro de TPS d'un fournisseur. Mais la recherche ne peut cependant prédire si l'ARC n'annulera pas subséquemment un numéro de TPS après la date de la recherche. En effet, le ministre peut annuler un numéro de TPS « après préavis écrit suffisant donné à la personne inscrite » s'il est convaincu que l'inscription « n'est pas nécessaire pour l'application de la présente partie » (paragraphe 242(1)). S'il annule l'inscription, le ministre « informe la personne de l'annulation [...] dans un avis écrit précisant la date de prise d'effet de l'annulation » (paragraphe 242(3)). Le ministre a interprété la mention de « date de prise d'effet » de l'annulation comme lui permettant d'annuler rétroactivement une inscription. Une annulation rétroactive est parfois sans importance, mais elle peut cependant avoir des conséquences sérieuses pour un tiers qui s'est fié à l'existence d'un numéro de TPS valide pour, entre autres, payer la TPS et demander les CTI correspondants. Au simple plan de l'équité, un inscrit qui paie la TPS et obtient la pièce justificative portant le numéro de TPS du fournisseur ne devrait pas avoir à assumer le risque d'une annulation rétroactive.

L'annulation rétroactive du numéro de TPS d'un fournisseur était au centre de la cause *Westborough Place Inc.* (2007 CCI 155). Le demandeur de CTI avait payé la TPS facturée en 2002 par un fournisseur qui lui avait fourni un numéro de TPS. La demande de CTI avait été produite avant le 28 février 2003. Le 23 décembre 2005, l'ARC avait fermé le compte de TPS du fournisseur et annulé son numéro de TPS rétroactivement au 30 juin 2001. La demande de CTI par *Westborough* avait été refusée au motif qu'elle ne s'était pas conformée au paragraphe 169(4) parce que le numéro de TPS du fournisseur n'était pas valide. L'appel de *Westborough* a été accueilli par la CCI, qui a déclaré que l'ARC pourrait annuler l'inscription si elle pouvait être raisonnablement convaincue que l'inscription du fournisseur n'était pas nécessaire après le 30 juin 2001, date de l'annulation rétroactive. La preuve a montré que le fournisseur avait poursuivi ses activités et perçu la TPS jusqu'en 2003 au moins et que, par conséquent, elle était tenue d'être inscrite au moins jusqu'à ce moment. Le tribunal a donc conclu que lorsque le demandeur de CTI avait obtenu le numéro de TPS du fournisseur en 2002, il avait obtenu un numéro qui était valide aux fins de la demande de CTI.

Le tribunal a rejeté la désinscription rétroactive par l'ARC, mais seulement parce que les exigences de la disposition applicable n'avaient pas été respectées. Il a mentionné, en passant, la désinscription rétroactive « présumée » du fournisseur, mais il n'a pas discuté du pouvoir de l'ARC de désinscrire le fournisseur

rétroactivement. Le tribunal conclut implicitement que la désinscription ne peut être antérieure à une date où l'inscription du fournisseur était requise (une pré-requis de la disposition habilitante). Le jugement soulève la question de savoir si l'article 242 permet à l'ARC d'annuler rétroactivement un numéro de TPS. Il peut y avoir des cas où une inscription pourrait être considérée comme étant nulle dès le départ – p. ex., si elle n'a jamais été nécessaire – mais autrement, le libellé du paragraphe 242(1) ne devrait pas autoriser la désinscription rétroactive *ab initio*. On ne peut inférer le pouvoir de désinscription *ab initio* du paragraphe 242(3), qui exige simplement que l'ARC donne un avis écrit de la date d'annulation : le pouvoir réglementaire de désinscription semble confiné au paragraphe 242(1).

La conclusion dans *Westborough* semble correcte et juste, mais elle a été rendue dans le cadre de la procédure informelle de la CCI de sorte qu'elle n'a aucune valeur de précédent. Quoi qu'il en soit, l'ARC continue de refuser les demandes de CTI à cause de numéros de TPS « invalides » qui ont été annulés après la fourniture. Certes, un inscrit doit avoir le droit de demander un CTI avec une facture montrant un numéro de TPS valide à la date de la fourniture; conclure autrement revient à placer un fardeau injustifié sur le demandeur de CTI, en particulier s'il a confirmé le numéro de TPS en ligne. En outre, une conclusion contraire donne effectivement à la fonction d'octroi de CTI un caractère discrétionnaire relevant des administrateurs de la TPS. Le régime de la TPS ne devrait pas entraver le mouvement du commerce pour les participants qui agissent avec prudence et de bonne foi, en particulier si le pouvoir réglementaire est au mieux ambigu.

Terry Barnett

Thorsteinssons LLP, Vancouver

RÉMUNÉRATION DES PROPRIÉTAIRES-EXPLOITANTS

Les taux réduits d'imposition des dividendes déterminés versés par une société canadienne peuvent modifier la rémunération optimale des propriétaires-exploitants.

Par le passé, les sociétés avaient l'habitude de comptabiliser une gratification à payer pour la totalité de l'excédent du revenu de la société sur la déduction accordée aux petites entreprises et d'en verser le montant dans les 179 jours suivant la fin de l'année d'imposition; l'impôt retenu était remis le 15^e jour du mois suivant. Si la fin de l'année d'imposition de la société se situait entre juillet et décembre, l'impôt que devait payer le particulier bénéficiaire était reporté à l'année civile suivante. Un résident de l'Ontario dans la tranche supérieure d'imposition payait un impôt de 46,4 %.

Si la société conserve l'excédent du revenu sur le plafond des affaires, elle a davantage de fonds libérés d'impôt à

investir et elle bénéficie du report de l'impôt. Cependant, par le passé, le revenu imposé au niveau de la société puis versé sous la forme de dividendes subissait une double imposition. En supposant, p. ex., un taux d'imposition des sociétés de 36,12 % et un taux d'imposition des dividendes de 31,2 %, le taux combiné était de 56,07 %. En 2007, le taux combiné n'est plus que de 50,42 % (en supposant un taux d'imposition des sociétés de 36,12 % et un taux d'imposition des dividendes de 22,38 %). En 2012, le taux combiné passe à 44,69 % (en supposant un taux d'imposition des sociétés de 32,5 % et un taux d'imposition des dividendes de 22,38 %).

En Ontario, le taux actuel d'imposition des sociétés est de 40,79 % (il baissera à 33,6 % en 2012) sur le revenu tiré d'une entreprise exploitée activement (autre que de fabrication et de transformation) se situant entre 400 000 \$ et 1 128 519 \$ (en raison de la récupération de la déduction de petite entreprise en Ontario), et de 36,12 % sur l'excédent. En regard de la solution de la gratification, le fait de conserver les fonds dans la société laisse environ 10,3 % plus de fonds à investir et permet à l'employeur d'éviter les cotisations à l'AE, au RPC et aux taxes sur la masse salariale, et remet en question le montant des salaires versés à des membres de la famille moins actifs. L'impôt provincial sur le capital risque d'augmenter au fur et à mesure que les bénéficiaires non répartis augmentent. Cependant, un propriétaire-exploitant peut souhaiter retirer un salaire suffisant (environ 115 000 \$) pour maximiser ses cotisations à un REER.

Les fonds excédentaires accumulés dans une SEXP peuvent être exposés aux créanciers de la société. Si les fonds excédentaires excèdent 10 % de la valeur des actions, la société cesse d'être une société exploitant une petite entreprise admissible. Il peut y avoir attribution à la société s'il y a un actionnaire déterminé et l'exonération de 750 000 \$ des gains en capital est compromise à moins que le propriétaire-exploitant n'ait procédé à une cristallisation en échangeant ses actions pour des actions d'une autre catégorie de SEXP ou des actions d'une SPOR. Une SPOR facilite le versement de dividendes intersociétés libres d'impôts sur les bénéficiaires non répartis et protège les investissements des créanciers de SEXP. La SPOR peut prêter à nouveau les fonds à SEXP pour couvrir ses besoins de trésorerie et prendre une garantie subordonnée aux sûretés consenties à la banque de SEXP.

Un propriétaire-exploitant qui détient une société liée (une SPOR) qui a un impôt en main remboursable au titre de dividendes (IMRTD) mais pas suffisamment de fonds pour payer le dividende nécessaire au plein remboursement de l'IMRTD peut transférer ses actions de SEXP à SPOR et cristalliser son exonération des gains en capital. Le revenu imposé dans la SEXP au taux le plus élevé d'imposition des sociétés peut être versé à titre de dividende déterminé à SPOR, qui verse ensuite un dividende déterminé au propriétaire-exploitant, déclenchant ainsi le remboursement de l'IMRTD.

Les crédits d'impôt à l'investissement (CII) sont également érodés si la société réalise un revenu supérieur à son plafond des affaires. Une société qui fait de la RS&DE a droit au plein CII remboursable si le revenu du groupe auquel elle appartient ne dépasse pas 400 000 \$ et que le capital imposable ne dépasse pas 10 M\$; le CII est éliminé si la société a un revenu de 600 000 \$ ou plus ou que le capital imposable du groupe dépasse 15 M\$.

L'impôt minimum de remplacement peut être accéléré par l'encaissement de dividendes non déterminés parce que la majoration est plus importante. Un enfant adulte sans autre revenu peut recevoir environ 50 000 \$ par année de dividendes déterminés libres d'impôt, mais l'IMR peut s'appliquer. Les dividendes versés à un actionnaire réduisent la perte nette cumulative sur placements, le cas échéant, et libèrent toute exonération des gains en capital inutilisée.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

VALEUR EN DOUANE

Dans *The Pampered Chef* (AP-2006-048, 13 février 2008), le Tribunal canadien du commerce extérieur (TCCE) a conclu que la valeur en douane correspondait à la valeur transactionnelle des marchandises importées dans le cadre d'un transfert intersociétés entre Pampered Chef États-Unis et Pampered Chef Canada, et n'était pas fondée sur les ventes subséquentes de marchandises par Pampered Chef Canada à des clients canadiens.

L'article 48(1) de la *Loi sur les douanes* prévoit généralement que la valeur en douane des marchandises est leur valeur transactionnelle si elles sont : 1) vendues pour exportation au Canada 2) à un acheteur au Canada, qui est soit un résident du Canada, soit une personne ayant un établissement stable (ES) au Canada par l'intermédiaire duquel il y exerce des activités. Dans les transferts entre sociétés liées, il peut être particulièrement difficile de déterminer si ces conditions sont satisfaites.

Dans *The Pampered Chef*, les conseillers aux ventes prenaient les commandes de clients canadiens et les envoyaient au centre de service de soutien de Pampered Chef Canada pour traitement. Puis une demande d'exécution de commande était envoyée à l'entrepôt de Pampered Chef États-Unis, et les marchandises étaient livrées par UPS à son unité centrale canadienne qui expédiait les marchandises au client. La société mère facturait toutes les livraisons à Pampered Chef Canada; tous les paiements par le consommateur final étaient acheminés dans le compte de banque de Pampered Chef Canada (ou à un compte de banque auquel elle avait accès). Pampered Chef Canada payait les commissions, primes et commissions indirectes des consultants ainsi que les droits de douane et les frais de transport. Elle assumait le risque de perte, dommage, défaut de livraison

et de retour ainsi que les garanties et la responsabilité du fait des produits une fois que les articles quittaient l'entrepôt de la société mère.

L'ASFC a déclaré que la valeur en douane devrait être fondée sur la vente de Pampered Chef États-Unis à ses consultants au Canada – à savoir, le plein prix à la consommation – parce que les consultants traitaient tous les bons de commande, transmettaient les commandes à Pampered Chef États-Unis et étaient responsables de la perception des créances irrécouvrables. Le TCCE est en désaccord : la vente à l'exportation était la vente faite par Pampered Chef États-Unis à Pampered Chef Canada. Selon le tribunal, les consultants n'étaient que des facilitateurs qui recevaient une commission et n'achetaient pas les marchandises importées pour leur propre compte pour les revendre à profit. Le TCCE a également conclu que le titre des marchandises passait de Pampered Chef États-Unis à Pampered Chef Canada à l'entrepôt de Pampered Chef's États-Unis, parce que Pampered Chef Canada était responsable des droits de douane et assumait tous les risques financiers une fois que les marchandises avaient quitté l'entrepôt.

Le TCCE a de plus déclaré que Pampered Chef Canada était un acheteur au Canada : l'entreprise avait un ES canadien parce qu'elle gérait son entreprise grâce à son bureau, ses employés et son entrepôt, qui se trouvaient tous en Ontario. Le TCCE a cité le critère énoncé par la CAF applicable à « l'exercice d'activités » dans *FosterGrant* ([2004] 3021 ETC) – à savoir, si la société achète et vend des marchandises pour son propre compte dans un but lucratif au Canada. Pampered Chef Canada exerçait des activités au Canada parce que les paiements par le consommateur final lui étaient envoyés directement ou déposés dans un compte auquel elle avait accès et qu'elle revendait les marchandises au Canada à profit. Les marchandises étaient donc vendues pour exportation au Canada à un acheteur au Canada, et la valeur en douane était la valeur transactionnelle de la marchandise fondée sur le prix de transfert intersociétés.

The Pampered Chef porte un nouveau coup à l'ASFC, qui n'a guère connu de succès avec sa position sur la méthode de la valeur transactionnelle. (Voir également l'arrêt *FosterGrant* de la CAF et la décision du TCCE dans *Ferragamo USA*, AP-2005-053.) Nous savons que la politique administrative de l'ASFC sur le sujet (*Mémoire D13-1-3*, « Valeur en douane – Règlement sur l'acheteur au Canada (Loi sur les douanes, article 48) », daté du 9 avril 2001) fait actuellement l'objet d'une révision et que la législation sous-jacente ne sera pas modifiée.

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

INTÉRÊTS À RECEVOIR : REVENU AUX FINS DE L'IMPÔT DE DÉPART

Dans *Holzhey* (2007 TCC 247), la CCI a récemment conclu que le produit, pour un émigrant, de la disposition réputée du droit de recevoir des intérêts courus devait être inclus dans son revenu « à titre d'intérêts » (« *in lieu of interest* ») en vertu de l'alinéa 12(1)c).

Selon l'alinéa 128.1(4)b), un contribuable qui cesse d'être un résident canadien est généralement réputé avoir disposé de chaque bien lui appartenant pour un produit égal à sa JVM à ce moment. En vertu de l'alinéa 12(1)c), un contribuable doit inclure dans son revenu « les sommes reçues ou à recevoir [...] à titre ou en paiement intégral ou partiel d'intérêts, dans la mesure où ces intérêts n'ont pas été inclus dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition antérieure ».

M. H a cessé de résider au Canada le 30 novembre 2000 et il est devenu résident de l'Allemagne le 1^{er} décembre 2000. M. H était un actionnaire minoritaire de Allemande Ltée, société à laquelle il avait consenti, au fil des ans, plusieurs prêts portant intérêt. Selon les conditions des prêts, les intérêts accumulés au cours d'une année civile donnée étaient payables en décembre de cette année. Pour toutes les années antérieures à l'émigration, les intérêts que M. H recevait sur les prêts étaient correctement pris en compte à titre de revenu dans sa déclaration de revenus canadienne dans l'année de leur encaissement. M. H détenait toujours ces prêts lorsqu'il a cessé de résider au Canada.

Du 1^{er} janvier 2000 au 30 novembre 2000, juste avant l'émigration, des intérêts d'environ 126 000 \$ étaient accumulés sur les prêts. M. H n'a pas déclaré les intérêts courus à titre de revenu dans sa déclaration canadienne de l'année d'imposition 2000, mais plutôt comme un gain en capital découlant de la disposition réputée des intérêts courus jusqu'au 30 novembre 2000. Il a également déclaré les intérêts courus dans sa déclaration de revenus en Allemagne.

En décembre 2002, l'ARC a émis une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2000 de M. H et inclus dans le revenu d'intérêts, en vertu de l'alinéa 12(1)c), les intérêts courus de 126 000 \$, à savoir le produit réputé de la disposition réputée du droit de recevoir des intérêts courus, « à titre d'intérêts ». L'ARC a cité l'arrêt *Transocean* (2005 CAF 104) de la CAF pour justifier l'interprétation large de l'expression « à titre de ». (Dans cette décision, un règlement de 40 M\$ versé par un résident canadien à un non-résident à titre d'indemnisation pour l'inexécution d'une entente portant sur une plate-forme de forage en mer a été considéré comme un paiement à titre de loyer et, par conséquent, assujéti à la retenue d'impôt de l'alinéa 212(1)d).)

L'ARC a affirmé que le législateur avait utilisé l'expression « à titre de » dans l'intention d'élargir la

portée de l'alinéa 12(1)c) pour inclure les paiements autres que ceux ayant le caractère légal d'intérêts. Comme le produit de la disposition réputée pour M. H résultait des prêts qu'il avait consentis à Allemande Ltée et des intérêts gagnés sur ces prêts, le gain correspondait à un paiement réputé à titre d'intérêts.

Dans *Holzhey*, la CCI a affirmé que la décision de la CAF dans *Transocean* détermine si le produit réputé de la disposition réputée du droit à des intérêts courus représentait un paiement « à titre » d'intérêts. La question à laquelle il fallait répondre alors était de savoir si le produit réputé dans *Holzhey* constituait un « substitut raisonnable de l'intérêt gagné sur le prêt », mais qui n'était pas encore payable. La CCI a conclu que le lien entre le produit réputé et les intérêts courus était encore plus fort que le lien, dans *Transocean*, entre le règlement des dommages-intérêts pour inexécution de l'entente et le loyer payable en vertu de l'entente : les prêts à Allemande Ltée existaient déjà et les intérêts s'étaient déjà accumulés avant la disposition réputée. Les intérêts courus durant la période terminée le 30 novembre 2000 pouvaient être calculés avec précision en vertu des contrats de prêt; selon l'énoncé convenu des faits, le montant des intérêts courus était égal à la JVM du droit de recevoir les intérêts courus. La CCI a conclu que le produit reçu de la disposition par le contribuable émigré du « droit de recevoir l'intérêt » constituait un substitut raisonnable de l'intérêt et que, par conséquent, le produit était reçu à titre d'intérêts au sens de l'alinéa 12(1)c).

Jim Yager

KPMG LLP, Toronto

PLAN D'ACTION DE LA RS&DE POUR LES PETITES ENTREPRISES

Le plan d'action de la RS&DE pour les petites entreprises traite des besoins des demandeurs de RS&DE qui sont des petites entreprises. (Voir « L'ARC cherche à aider les petites entreprises à réduire leur fardeau administratif », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, juillet 2007.) Le plan d'action comprend quatre objectifs principaux et plusieurs mesures spécifiques pour permettre la réalisation de ces objectifs. Le plan sera mis en œuvre d'ici 2009. Certaines mesures spécifiques sont énoncées plus bas.

Objectif 1 : Assurer la sensibilisation du public au programme et aux services de la RS&DE

- Préparer un document d'une page qui exposerait brièvement la façon dont fonctionne le programme de la RS&DE et le distribuer aux entreprises, aux ministères et organismes gouvernementaux, aux associations professionnelles et commerciales ainsi qu'aux ambassades.

- Mener des activités du programme de visibilité en partenariat avec d'autres programmes de recherche et de développement (R&D) fédéraux et provinciaux et préparer une trousse nationale d'information standard

sur CDROM pouvant être échangée lors de séances d'information publiques et d'autres activités du programme de visibilité.

- Faire paraître des articles sur le programme de RS&DE dans des publications professionnelles et d'affaires.

Objectif 2 : Rendre les publications sur la RS&DE plus conviviales

- Regrouper les brochures existantes en un seul document afin de donner un aperçu plus complet du programme.

- Simplifier le guide T4088, « Demande pour la recherche scientifique et le développement expérimental ».

- Publier des explications claires sur la documentation requise pour appuyer une demande de RS&DE.

Objectif 3 : Faciliter l'accès aux pages de la RS&DE sur le site Web de l'ARC

- Refaire la conception de la page d'accueil du site Web externe de la RS&DE (<http://www.cra-arc.gc.ca/taxcredit/sred/menu-f.html>) et créer des pages Web qui mettraient en évidence les exigences relatives à la présentation d'une demande de RS&DE.

- Créer un outil interactif d'autoévaluation en ligne en matière d'admissibilité que les entreprises pourraient remplir pour savoir si leurs projets de R&D peuvent être admissibles.

- Créer un guide en ligne et un formulaire de demande sur le Web avec des liens qui permettra d'accéder à l'information voulue pour remplir une demande de RS&DE.

- Envisager d'ajouter sur le site Web des exemples de demandes remplies et de descriptions de projets.

Objectif 4 : Simplifier le processus de présentation des demandes de RS&DE

- Simplifier les formulaires de demande existants et améliorer la « liste de contrôle pour une demande complète » figurant sur le formulaire de demande existant.

- Créer un format défini pour soumettre les détails du projet pour aider à déterminer l'admissibilité du projet.

Louis Provenzano et Ruby Lim

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Liechtenstein

Des lois sur le secret bancaire au Liechtenstein rendent cette administration attrayante pour les investisseurs qui désirent « masquer » leurs placements et de ce fait, selon les critiques, elles facilitent l'évasion fiscale, le blanchiment d'argent, le financement des activités terroristes, et la fraude au niveau des sociétés. Un ancien employé de LGT, une banque détenue par la famille royale du Liechtenstein, qui a été trouvé coupable de fraude avait contacté des administrations fiscales étrangères avec en sa possession 4 DC de renseignements sur

1 400 personnes étrangères. Il avait recueilli ces renseignements auprès de la banque. Le service de renseignements étrangers de l'Allemagne a payé plusieurs millions d'euros pour obtenir les renseignements en question et il les a communiqués à d'autres gouvernements sans frais. Plusieurs pays, dont l'Australie, le Canada, la France, l'Islande, le Royaume-Uni et les États-Unis, participent à des enquêtes.

L'Allemagne enquête sur l'utilisation de fondations du Liechtenstein à des fins d'évasion fiscale, car il est presque impossible d'en identifier les bénéficiaires ultimes. Un rapport, qui a pris sept ans à voir le jour et qui propose une réforme du droit des fondations, a été déposé au Parlement du Liechtenstein. Parmi les propositions qui y sont formulées, mentionnons la surveillance générale, l'enregistrement obligatoire pour toutes les fondations sans but lucratif (excluant les fondations privées telles les fondations familiales) et le fait de rendre plus difficile pour une fondation de changer ses objectifs.

Nouvelle-Zélande

Le 25 février 2008, le gouvernement a annoncé qu'il modifierait rétroactivement sa loi de l'impôt sur le revenu pour refuser une déduction pour l'intérêt payé sur une dette adossée à un instrument qui est une action. Cette décision découle d'une recommandation formulée le 24 février 2008 par le conseil d'administration du « *Auckland International Airport Ltd.* » à ses actionnaires pour que ceux-ci acceptent une offre d'achat des actions par une caisse de retraite canadienne qui prévoyait l'émission d'actions adossées en faveur de la caisse de retraite. L'urgence présumée de la situation a empêché la tenue de consultations avec les parties intéressées.

Royaume-Uni

Il est proposé qu'un résident non-domicilié au Royaume-Uni au cours de 7 des 10 dernières années paie annuellement un montant additionnel d'impôt de 30,000 £ pour maintenir une base de remise aux fins fiscales. Le gouvernement a abandonné des propositions qui auraient exigé de ces contribuables qu'ils fassent des divulgations détaillées de leurs revenus et gains réalisés à l'étranger, incluant l'origine du revenu remis.

Portugal

Dans le but de combattre la fraude et l'évasion fiscale, une nouvelle législation prévoit des critères de divulgation pour les promoteurs et les utilisateurs de stratégies fiscales « audacieuses ». Des commentateurs ont toutefois précisé que la portée du libellé de la loi pourrait permettre au gouvernement d'étendre son filet.

Union européenne

Une conférence tenue à Vienne en février 2008 traitait de la possibilité de consolidation d'une assiette fiscale commune à l'UE, y compris les lignes techniques générales, le cadre administratif, le mécanisme de partage et les liens avec les conventions fiscales.

Une communication de la CE suggère des mesures ambitieuses pour combattre la fraude en matière de TVA, incluant l'imposition des fournitures à l'intérieur de la CE au taux de 15 % dans l'État membre d'origine et l'application aux opérations internes du mécanisme général de taxe au preneur.

Allemagne

Le ministre des Finances a demandé des commentaires sur un projet de lettre concernant l'application des nouvelles règles sur la capitalisation restreinte limitant la déductibilité des intérêts.

Australie

Une interprétation non contraignante émanant du « *Taxation Office* » conclut à l'existence d'une SEC en présence d'un contrôle de fait, mais l'attribution exige la propriété de participation directe ou indirecte dans la SEC.

Vivien Morgan

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2008, 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.