

## DÉSIGNATION DE DIVIDENDE DÉTERMINÉ

Selon une récente interprétation technique (2007-0249941E5, 2 mai 2008) de l'ARC, l'avis de désignation d'un dividende déterminé par une SPCC à un actionnaire doit indiquer le montant du dividende à verser. Par conséquent, une simple déclaration selon laquelle le montant total du dividende n'excède pas le compte de revenu à taux général (CRTG) de la société ne suffit pas pour satisfaire à l'obligation de désignation de dividende déterminé prévue au paragraphe 89(14) de la LIR.

La désignation est faite dans un avis écrit aux actionnaires selon lequel le dividende est déterminé au moment du paiement. Dans l'IT, le contribuable, une SPCC, demande si l'obligation de désignation est satisfaite par un avis à un actionnaire unique d'une catégorie particulière d'actions qui se lit comme suit :

[T]he directors of Company have determined that an eligible dividend will be paid to you today by Company by credit to your shareholder's loan account. . . . The dividend will be paid on your Class X shares . . . equal [to] the lesser of the amount required to reduce your shareholder loan account to nil as at [Company's] Year-end . . . and the amount in [Company's] general rate income pool (. . . defined in subsection 89(11) . . .) . . . on that date.

Le contribuable a également demandé si l'avis suivant satisfait à l'obligation de désignation quand il y a plus d'un actionnaire d'une catégorie particulière d'actions d'une SPCC :

[T]he directors of Company have determined that an eligible dividend will be paid to you today on your Class X shares . . . equal [to] the amount in [Company's] general rate income pool (. . . defined in subsection 89(11) . . .) . . . at [Company's] Year-end. . . .

The dividend will be paid to you by . . . credit to your shareholder's loan account.

L'IT fait appel aux règles d'interprétation des lois – analyse textuelle, contextuelle et téléologique – pour déterminer la portée de l'obligation de désignation de dividende déterminé en vertu de la LIR. Selon l'IT, une analyse textuelle du paragraphe 89(11) indique que le droit d'un contribuable à un avis écrit et ponctuel toutes les fois qu'un dividende est versé sous-tend l'intention du législateur de fournir au destinataire du dividende une certitude quant aux conséquences fiscales pour lui.

Au sujet du contexte du paragraphe 89(14), l'IT explique que l'obligation de désignation donne à un contribuable qui est un particulier le droit de demander un crédit d'impôt pour dividendes bonifié pour les dividendes déterminés reçus au cours d'une année d'imposition. Cependant, une SPCC peut être assujettie à un impôt additionnel si les « dividendes déterminés » excèdent son CRTG. Dans les deux cas, le montant du dividende déterminé doit être établi avec certitude pour que l'on puisse évaluer les conséquences fiscales de son paiement. L'IT indique également qu'une société ne peut effectuer une désignation tardive, ce qui laisse supposer l'intention du législateur de refuser tout type d'avis écrit qui, à la date de distribution, ne fournit pas au destinataire du dividende une certitude suffisante quant aux conséquences fiscales de la distribution. Selon l'IT, l'objet apparent de l'obligation de désignation est de fournir une certitude aux investisseurs au sujet des répercussions fiscales connexes à la date de réception du dividende. La nécessité de fournir une certitude au sujet des conséquences fiscales connexes pour l'investisseur doit donc l'emporter sur tout inconvénient administratif.

L'analyse du paragraphe 89(14) par l'ARC l'a amenée à conclure que le libellé de chacun des avis proposé par le contribuable ne satisfait pas aux exigences parce qu'il ne fournit pas à chaque actionnaire le montant des « dividendes déterminés » à la date du paiement.

La position énoncée dans l'IT selon laquelle la désignation d'un dividende déterminé par une SPCC doit contenir un montant précis tranche avec la politique administrative de l'ARC applicable à une société publique. L'ARC a indiqué que la désignation d'un dividende déterminé par une société publique avant le paiement du dividende ou au moment du paiement satisfait à l'obligation prévue dans la loi si l'avis indique que tous les dividendes sont déterminés, sauf indication contraire : aucune quantification n'est nécessaire.

**Interdiction d'étaler le loyer.** Une récente IT interne de l'ARC (TI 2008-0272771I7, 26 mai 2008) confirme que l'étalement des frais de location généralement exigé par les PCGR aux fins comptables n'est pas permis aux fins fiscales.

On a demandé à l'ARC d'indiquer si un locataire qui a conclu un contrat de location comprenant un loyer

### Dans ce numéro

|   |    |
|---|----|
| Désignation de dividende déterminé                | 1  |
| Foncer pour gagner                                | 2  |
| Dettes fiscales éventuelles au moment du divorce  | 3  |
| Évolution de la composition des recettes fiscales | 4  |
| Nouvel impôt aux États-Unis                       | 4  |
| GlaxoSmithKline                                   | 5  |
| Taxes provinciales sur les émissions carboniques  | 7  |
| Mise à jour des taux d'impôt sur les sociétés     | 7  |
| Les pénalités selon le RSAP des douanes           | 8  |
| Incentifs destinés aux employés :                 |    |
| Bourses d'études                                  | 9  |
| Fusion par acquisition imposable                  | 10 |
| Actualités fiscales étrangères                    | 11 |

croissant peut déduire des frais de location moyens sur la durée du bail. L'IT reconnaît que les PCGR prévoient la déduction de paiements de location moyens; cependant, toute dépense déductible aux fins de l'impôt sur le revenu doit respecter la restriction générale prévue à l'alinéa 18(1)a), qui prévoit, entre autres, qu'une dépense doit être engagée au cours d'une période pertinente. Selon l'IT, un montant qui est calculé comme une moyenne et qui excède le loyer effectivement exigible dans une année d'imposition n'a pas été « engagé » parce que le bailleur n'a aucune créance exécutoire relativement à ce montant à la fin de l'année d'imposition. Qui plus est, même si de tels montants peuvent être considérés comme ayant été engagés, l'excédent n'est pas déductible parce qu'il peut raisonnablement être considéré comme ayant été engagé pour une période postérieure à la fin de l'année.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

## FONCER POUR GAGNER

La décroissance continue de la dette fédérale et le fait que le Canada soit le seul pays du G7 à avoir un excédent budgétaire illustrent bien la santé économique du pays. Pour s'assurer que la tendance se maintient, en juillet 2007, les ministres des Finances et de l'Industrie ont créé un groupe consultatif indépendant à qui ils ont demandé d'étudier la compétitivité du Canada, considérant qu'un accroissement de la compétitivité suscite un renforcement de l'économie. Le Groupe d'étude sur les politiques en matière de concurrence s'est vu confier le mandat de revoir les politiques du Canada en matière de concurrence et d'investissements étrangers et de recommander des moyens d'améliorer la productivité et la compétitivité au pays. Le Groupe d'étude a publié son rapport final, *Foncer pour gagner*, le 26 juin 2008 ([www.competitionreview.ca](http://www.competitionreview.ca)).

Le rapport contient plusieurs recommandations en matière de politiques visant à accroître la compétitivité du Canada pour l'obtention de talents, d'investissements et d'innovations, et définit diverses priorités en matière de politique fiscale. Le Groupe d'étude conclut que, pour encourager les investissements et les emplois au Canada, priorité doit être donnée non pas à la réduction des taxes à la consommation, mais à la réduction des impôts sur le revenu des sociétés et des particuliers. Le Groupe d'étude a constaté en outre que les impôts provinciaux sur le capital et le manque d'harmonisation des taxes à la consommation ont des répercussions négatives sur les investissements. Le Groupe d'étude a formulé les recommandations suivantes :

- 1) Les gouvernements fédéral, provinciaux et territoriaux doivent continuer de réduire les taux d'imposition des sociétés pour créer un avantage concurrentiel au Canada, surtout par rapport aux États-Unis.

- 2) Les provinces doivent accélérer l'abolition graduelle de leurs taxes sur le capital, et l'Ontario, le Manitoba, la Saskatchewan, la Colombie-Britannique et l'Île-du-Prince-Édouard devraient harmoniser rapidement leur taxe de vente provinciale à la TPS.
- 3) Les gouvernements fédéral, provinciaux et territoriaux doivent accorder la priorité à la diminution de l'impôt sur le revenu des particuliers, surtout pour les Canadiens à revenu faible ou moyen, et soutenir les investissements et l'emploi en s'assurant que les taxes à la consommation sur la valeur ajoutée représentent une part plus élevée de l'assiette de revenu des gouvernements.

Des préoccupations ont été transmises au Groupe d'étude sur la concurrence à l'égard des dispositions fiscales canadiennes qui désavantagent les entreprises canadiennes par rapport aux entreprises étrangères lors d'acquisitions d'actifs canadiens (présumément en référence au transfert de la dette (« *debt dumping* »)). Des préoccupations ont également été exprimées à l'égard des changements apportés récemment aux dispositions concernant les règles sur la déductibilité des intérêts qui désavantagent les entreprises canadiennes par rapport aux entreprises étrangères qui font des acquisitions au Canada ou à l'étranger (en référence aux nouvelles dispositions de l'article 18.2 concernant le cumul de déductions). Le Groupe d'étude sur la concurrence a conclu que ces désavantages empêchaient les entreprises canadiennes de livrer concurrence à l'échelle mondiale. Le Groupe d'étude a cependant laissé le soin de faire des recommandations au Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale, constitué en novembre 2007 avec le mandat de recommander des améliorations au cadre de la politique fiscale internationale canadienne relative aux investissements des entreprises canadiennes à l'étranger et aux investissements des entreprises étrangères au pays.

Le Groupe d'étude sur la concurrence et le Groupe consultatif partent de la même prémisse : les investissements des entreprises canadiennes à l'étranger et les investissements des résidents étrangers au pays sont essentiels au maintien de la croissance et du développement à long terme du Canada. Ce point de vue est clairement exprimé dans *Promouvoir l'avantage fiscal international du Canada*, document de consultation publié par le Groupe consultatif le 25 avril 2008 ([www.apcsit-gcrfi.ca/index-fra.html](http://www.apcsit-gcrfi.ca/index-fra.html)). Le Groupe consultatif s'est dit ouvert aux lignes de conduite que proposera le Groupe d'étude sur la concurrence sur des questions liées à la concurrence. En réponse, le Groupe d'étude sur la concurrence a fait les deux recommandations suivantes :

- 1) Le Groupe consultatif doit porter une attention particulière à l'évaluation des dispositions fiscales qui désavantagent les entreprises canadiennes par rapport aux entreprises étrangères lors d'acquisitions canadiennes, en ayant pour objectif de recommander des façons de permettre aux entreprises établies au

Canada de soutenir la concurrence sur un pied d'égalité.

- 2) Le Groupe consultatif doit évaluer les dispositions de la législation fiscale canadienne qui restreignent la déductibilité des intérêts par les entreprises canadiennes à l'égard des acquisitions étrangères, pour veiller à ce que les entreprises canadiennes qui veulent livrer concurrence à l'échelle mondiale profitent de tous les avantages par rapport à leurs concurrents étrangers.

La seconde recommandation est intéressante parce que le ministre des Finances avait indiqué que les nouvelles dispositions concernant le cumul de déductions ne faisaient pas partie du mandat du Groupe consultatif. La recommandation du Groupe d'étude sur la concurrence ajoute beaucoup de poids à des demandes similaires faites au ministre des Finances par de nombreuses entreprises canadiennes et leurs conseillers fiscaux. Si le Groupe consultatif fait une recommandation analogue au ministre des Finances, on peut espérer que le Ministère reviendra à sa position sur le cumul des déductions exprimée en 1992 par David Dodge, alors sous-ministre aux finances, devant le Comité des comptes publics :

Provided that the basic structure of the transaction is indeed a structure that fits within our law, even though it minimizes the taxes paid abroad – not the taxes paid here but the taxes paid abroad – then it would not make sense to impose on our companies the necessity to pay more taxes abroad than their competitors.

Le Groupe consultatif a visité plusieurs villes pour recueillir des données auprès des entreprises et de la communauté fiscale et il a accepté les mémoires qui lui ont été soumis jusqu'au 15 juillet 2008. Il sera intéressant de voir quelles seront les conclusions que formulera le Groupe consultatif sur le cumul de déductions et sur de nombreuses autres questions fiscales internationales dans son rapport attendu le 1<sup>er</sup> décembre 2008.

*Albert Baker et Guido Biemold*  
Deloitte & Touche LLP, Vancouver

## DETTE FISCALE ÉVENTUELLE AU MOMENT DU DIVORCE

Le récent jugement rendu en matière autre que fiscale par la CSC dans l'affaire *Stein* (2008 CSC 35) aura vraisemblablement des répercussions sur le partage des dettes et des biens familiaux à la rupture du mariage. Dans *Stein*, la CSC a conclu dans une proportion de 6 contre 1 que la répartition égale d'une dette éventuelle sous forme d'abri fiscal entre les ex-conjoints était équitable.

M. et Mme Stein se sont séparés en 2003 après 12 années de mariage pendant lesquelles Mme Stein est demeurée au foyer pour s'occuper des deux enfants du couple et de la maison familiale, et M. Stein était le seul

soutien économique. L'entente de règlement du divorce prévoyait le partage équitable des biens de la famille évalués à 1,7 million \$; Mme Stein a obtenu une pension alimentaire fondée sur le revenu de M. Stein de 200 000 \$. On a accordé à Mme Stein la propriété de la maison familiale, et M. Stein a conservé sa participation dans l'entreprise familiale d'une valeur de 650 000 \$. Les deux parties ont reçu des droits importants sur les comptes bancaires, les investissements et les REER de la famille. Après la rupture, Mme Stein a suivi une formation qui lui permettra de trouver un emploi à temps plein.

La CSC a indiqué qu'il semble aller de soi qu'il faut tenir compte à la fois de l'actif et des dettes pour assurer un résultat équitable lors de la rupture d'un mariage. La CSC a également observé que la notion de « dettes familiales » a évolué dans la jurisprudence à la faveur de la reconnaissance du fait que les conjoints contribuent tous deux non seulement à l'acquisition des biens, mais aussi à l'endettement.

La CSC a relevé que le fait de ne pas pouvoir établir avec précision la valeur d'un bien ou d'une dette au moment de la rupture ne change rien au principe qu'il faut tenir compte de l'ensemble de la situation financière des deux conjoints pour parvenir à un résultat équitable. Les tribunaux ont conclu que les conjoints peuvent revendiquer des droits même à l'égard d'un élément « imparfait, conditionnel, non échu ou non acquis », une approche selon la CSC que l'on doit aussi adopter en ce qui concerne les dettes, même lorsqu'on ne peut en établir pleinement la valeur au moment de la rupture. Bien que M. Stein gagne un revenu plus élevé que Mme Stein, les deux conjoints étaient stables financièrement au moment du partage des biens et le principe d'équité exige que les deux conjoints assument la responsabilité des dettes éventuelles se rapportant à des abris fiscaux dont ils ont tous les deux tiré avantage. Tout bénéfice futur tiré de la propriété ou de la vente des abris fiscaux a également été réparti en parts égales. La CSC a expliqué que s'il survenait des changements importants dans la situation de l'une ou l'autre des parties, ou si l'incidence de l'obligation éventuelle sur l'une d'elles entraînait un résultat inéquitable, il lui serait loisible de s'adresser au tribunal pour obtenir des rajustements.

Le juge dissident de la CSC a expliqué que la capacité de gagner un revenu et l'expérience financière limitées de Mme Stein ainsi que l'incertitude entourant un éventuel emploi futur créent un risque réel que l'imposition en parts égales d'un fardeau fiscal important réduise considérablement son niveau de vie et celui des enfants, ce dont elle risque de ne jamais se remettre financièrement. Par conséquent, il est plus vraisemblable que le niveau de vie de Mme Stein et de ses enfants sera beaucoup moins élevé que celui de M. Stein, de sorte que la répartition de la dette fiscale éventuelle en parts égales est inéquitable envers l'épouse.

*Jim Yager*  
KPMG LLP, Toronto

## ÉVOLUTION DE LA COMPOSITION DES RECETTES FISCALES

Il est surprenant de constater que, malgré les réductions de taux pratiquées au cours de la dernière décennie, les impôts sur le revenu de base ont pris de l'importance comme sources de recettes publiques. Les derniers chiffres publiés par Statistique Canada sur les finances consolidées de tous les ordres de gouvernement au Canada révèlent que les impôts sur le revenu des particuliers et sur celui des sociétés, en pourcentages de l'ensemble des recettes publiques, ont augmenté au cours de la période 1999 à 2008.

Le tableau nous fait voir qu'en 1999 (exercice 1998-1999), les impôts sur le revenu des particuliers ont représenté 42,7 % de l'ensemble des recettes du secteur public, mais qu'en 2003, leur part avait chuté pour s'établir à 39,8 %. Ce pourcentage s'est accru de façon constante pour atteindre 45,3 % en 2008, en dépit des réductions de taux survenues au cours de la période. Les impôts levés sur le revenu des sociétés sont passés de 8,7 % de l'ensemble des recettes en 1999 à 11,2 % en 2008, ce qui tranche à nouveau avec la tendance à la baisse des taux pendant la période.

Le tableau illustre également la stabilité des taxes de vente générales (la TPS et les taxes de vente provinciales) en pourcentage des recettes publiques, bien que l'on ait pris en compte les réductions du taux de la TPS au cours des deux dernières années. La croissance naturelle de l'économie a cependant eu pour effet net d'annuler les réductions de taux de telle sorte que le pourcentage des recettes provenant des taxes de vente est pratiquement identique en 1999 et en 2008.

Les autres impôts n'ont connu que très peu de changements au cours de la même période. Les impôts fonciers généraux ont baissé légèrement passant de 8,5 % de l'ensemble des recettes en 1999 à 7,7 % en 2008. Les taxes sur le carburant destiné aux véhicules automobiles

ont également diminué, passant de 3 % à 2,3 % de l'ensemble des recettes, bien que la valeur absolue des taxes en cause ait augmenté considérablement.

La forte performance continue des impôts sur le revenu nous fait voir comment il est difficile de maintenir constante la composition des recettes fiscales sans changements majeurs dans la structure même de la fiscalité. L'espoir que les taxes à la consommation représentent une plus large part des recettes fiscales est brisé par la croissance inhérente d'un impôt sur le revenu progressif.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

## NOUVEL IMPÔT AUX ÉTATS-UNIS

Le 17 juin 2008, le gouvernement des États-Unis a adopté la *Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act* de 2008. La loi prévoit un allègement pour certains membres du personnel militaire américain et leurs familles, mais, pour compenser cette dépense, elle prévoit également deux nouveaux régimes fiscaux visant certains citoyens et certains résidents de longue date des États-Unis qui envisagent de s'expatrier ou de mettre fin à leur résidence de longue date : 1) un impôt sur la valeur de marché ou impôt de sortie et 2) un nouvel impôt de transfert levé sur les citoyens et les résidents des États-Unis qui reçoivent en don ou en héritage des biens provenant de certains expatriés.

**Impôt sur la valeur au marché (impôt de sortie).** Selon une nouvelle règle fondée sur la valeur au marché (article 877A du *Code*), une vente à la JVM est réputée être effectuée, le jour précédant l'expatriation, des biens détenus par certains citoyens des États-Unis qui abandonnent leur citoyenneté américaine et certains résidents de longue date des États-Unis qui mettent fin à leur résidence après le 16 juin 2008. L'excédent du gain net sur 600 000 \$ (ajusté en fonction de l'inflation après 2008) est pris en compte. Les gains ou pertes réalisés ultérieurement sont ajustés pour tenir compte des gains et pertes réputés sans égard à l'exonération de 600 000 \$.

L'impôt de sortie (« *exit tax* ») s'applique à la plupart des biens mondiaux détenus par le particulier à la date à laquelle il s'expatrie ou abandonne sa résidence. Des règles spéciales s'appliquent à certains éléments de rémunération différée (y compris les options d'achat d'actions et les droits de retraite), aux intérêts dans des fiducies dites « *non-grantor trust* », et à certains comptes à imposition différée (comme les IRA et les régimes d'études admissibles). Un particulier peut choisir de façon irrévocable de différer le paiement de l'impôt, pour une partie ou la totalité des actifs réputés cédés, en fournissant un cautionnement ou une autre forme de garantie adéquate à l'IRS et en payant l'intérêt pour la période du report au taux appliqué par l'IRS pour les paiements insuffisants. L'impôt différé sur un bien en

Pourcentage des impôts et taxes sur l'ensemble des recettes publiques

|            | Impôts<br>des particuliers | Impôts<br>des sociétés | Taxes<br>de vente<br>générales |
|------------|----------------------------|------------------------|--------------------------------|
| 1999 ..... | 42,7                       | 8,7                    | 12,3                           |
| 2000 ..... | 43,1                       | 8,7                    | 12,4                           |
| 2001 ..... | 42,8                       | 9,7                    | 12,4                           |
| 2002 ..... | 43,0                       | 8,9                    | 12,8                           |
| 2003 ..... | 39,8                       | 7,5                    | 13,4                           |
| 2004 ..... | 40,3                       | 8,3                    | 13,3                           |
| 2005 ..... | 41,5                       | 9,4                    | 13,3                           |
| 2006 ..... | 42,4                       | 9,6                    | 13,1                           |
| 2007 ..... | 43,9                       | 10,4                   | 12,0                           |
| 2008 ..... | 45,3                       | 11,2                   | 12,2                           |

particulier est dû à la date d'échéance de production de la déclaration pour l'année d'imposition au cours de laquelle le bien est cédé.

L'impôt de sortie s'applique à un citoyen des États-Unis qui abandonne sa citoyenneté et à un résident de longue date des États-Unis qui met fin à sa résidence aux États-Unis (les expatriés visés) après le 16 juin 2008 et qui :

- 1) a un impôt annuel net moyen à payer sur son revenu aux États-Unis, pour les cinq années précédentes, de 139 000 \$ (ajusté sur l'inflation);
- 2) a une valeur nette de 2 M\$ ou plus à la date de son expatriation; ou
- 3) omet de certifier, sous peine d'être accusé de parjure, qu'il s'est conformé à toutes ses obligations fiscales envers le gouvernement fédéral américain pour les cinq dernières années. Un résident de longue date (généralement, selon la définition de la loi actuelle) est un particulier qui a été un résident permanent légitime des États-Unis durant au moins 8 des 15 années d'imposition ayant précédé son expatriation; un résident de longue date des États-Unis met fin à sa résidence lorsqu'il cesse d'être un résident permanent légitime des États-Unis. Le nouveau régime d'impôt de sortie maintient de manière générale les exonérations contenues dans les règles antérieures pour les particuliers nés avec la double nationalité (États-Unis et autre pays) ou qui s'expatrient avant d'avoir atteint l'âge de 18½ ans. Un particulier qui s'expatrie avant la date d'entrée en vigueur des nouvelles règles est assujéti à la loi antérieure, dont le critère de présence physique de 30 jours.

#### **Nouvelles dispositions fiscales sur les transferts.**

Le nouvel article 2801 du *Code* impose un nouvel impôt de transfert à un citoyen ou à un résident des États-Unis qui reçoit un bien en don ou en héritage après le 17 juin 2008 d'un expatrié visé en vertu des règles sur l'impôt de sortie. Un citoyen ou un résident des États-Unis qui reçoit un bien, directement ou indirectement, sous forme de don ou de legs d'un expatrié visé après la date de son expatriation doit payer l'impôt sur la valeur du don ou du legs au plus élevé des deux taux suivants : le taux le plus élevé des droits successoraux américains en vigueur (45 % pour 2008-2009) ou le taux le plus élevé en vigueur à la date de réception du bien. L'impôt s'applique également au bénéficiaire d'une fiducie américaine; il est levé sur une fiducie étrangère au moment où elle remet du revenu ou du capital à un citoyen ou à un résident américain.

L'impôt de transfert s'applique seulement à l'excédent de la valeur du don ou du legs sur le montant exonéré de l'impôt sur les dons des États-Unis (12 000 \$ pour 2008) et il est diminué de tout impôt sur les dons ou droit successoral payé à un pays étranger. Le nouvel impôt de transfert ne s'applique pas à 1) un bien déclaré comme un don imposable dans une déclaration de l'impôt sur les dons produite à temps aux États-Unis pour l'expatrié visé; 2) un bien compris dans le patrimoine brut de l'expatrié visé tel qu'il figure dans une déclaration de droits successoraux produite à temps aux États-Unis; et 3) un bien pour lequel une déduction pour dons de bienfaisance

ou une déduction pour conjoint aux fins des droits successoraux ou de l'impôt sur les dons des États-Unis serait permise si le cédant était une personne des États-Unis.

Comme l'expatriation peut maintenant donner lieu à des impôts sur le revenu fédéraux américains immédiats et importants pour un particulier ayant un patrimoine considérable, une personne qui risque de devenir un expatrié visé devrait consulter son fiscaliste américain avant de renoncer à sa citoyenneté ou d'abandonner sa carte verte. Les règles relatives au nouvel impôt de transfert, qui s'écartent considérablement des règles antérieures, doivent désormais être prises en compte dans toute planification successorale d'expatriés visés ayant des attachements avec les États-Unis.

*Kevin K. Gluc*

Hodgson Russ LLP, Buffalo

## GLAXOSMITHKLINE

En 2006, dans le procès de 47 jours de *GlaxoSmithKline*, 1 045 documents totalisant plus de 23 000 pages avaient été déposés en preuve, et 10 experts et 25 autres personnes avaient témoigné. Près de deux ans plus tard, la CCI a prononcé son jugement (2008 CCI 324), dans lequel elle maintient généralement les rajustements des prix de transfert de plus de 50 millions de dollars effectués en vertu du paragraphe 69(2) de la LIR, qui est maintenant abrogé. Le contribuable a porté le jugement en appel devant la CAF.

De 1990 à 1993, Glaxo Canada utilisait la ranitidine, un ingrédient actif, dans la fabrication du produit pharmaceutique connu sous le nom du fabricant Zantac. La société canadienne achetait la ranitidine fabriquée par une société affiliée de Singapour, par l'intermédiaire d'un centre d'échanges affilié situé en Suisse, à un prix fixé par la société mère du R.-U. en fonction du prix de vente du Zantac au Canada. Le contribuable prétendait que la méthode du prix de revente de l'OCDE était la plus fiable pour établir le prix de pleine concurrence de la ranitidine, puisque l'on utilisait les marges brutes des titulaires de licence européens de Glaxo comme comparables. La Couronne prétendait que les prix de pleine concurrence payés par des fabricants canadiens de produits génériques pour la ranitidine utilisée dans la fabrication de médicaments concurrents de Zantac étaient des comparables appropriés et qu'ils permettaient l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre (PCML), la méthode privilégiée par l'OCDE pour l'établissement de prix de pleine concurrence.

Quant à la question de savoir si les achats de ranitidine à des prix de pleine concurrence étaient des comparables, la preuve au procès a établi que la totalité de la ranitidine utilisée dans la fabrication de médicaments au Canada devait être approuvée en vertu de normes de sécurité, d'efficacité et de qualité identiques, et que l'émission

d'avis de conformité par la Direction générale de la protection de la santé signifiait que la ranitidine achetée par des fabricants de produits génériques était équivalente, au plan pharmaceutique, et bioéquivalente à la ranitidine du contribuable. La preuve a également permis d'établir que les médicaments fabriqués avec la ranitidine achetée à des prix de pleine concurrence avaient été jugés équivalents au Zantac, au plan thérapeutique, en vertu de formulaires pharmaceutiques provinciaux, et qu'ils avaient été approuvés comme substituts de celui-ci.

Les arguments avancés par le contribuable comportaient deux points clés. Premièrement, les opérations des fabricants de produits génériques n'étaient pas comparables à celles du contribuable parce que, comme celui-ci faisait partie d'une multinationale, il jouissait de divers avantages et droits incorporels. Deuxièmement, l'expression « raisonnable dans les circonstances » du paragraphe 69(2) exigeait que l'on tienne compte de toutes les différences entre la situation des fabricants de produits génériques et celle du contribuable, et que, dans les faits, ce dernier était tenu d'acheter la ranitidine d'une société affiliée.

La CCI a rejeté l'argument de la pertinence, aux fins de déterminer le prix de pleine concurrence de la ranitidine, du corollaire obligatoire de l'appartenance à une multinationale, en grande partie parce que le contrat d'approvisionnement en ranitidine du contribuable ne couvrait que l'acquisition de cet ingrédient actif. Un contrat de licence distinct régissait l'obligation pour le contribuable de verser des redevances pour des produits incorporels et des services. La CCI a appliqué le principe dégagé par la CSC dans *Singleton* ([2001] 2 RCS 1046) selon lequel les rapports juridiques établis par un contribuable doivent être respectés aux fins de l'impôt, et elle a conclu que le prix à être déterminé en vertu du paragraphe 69(2) était donc le prix de pleine concurrence de la ranitidine, qui était d'ailleurs l'unique objet du contrat d'approvisionnement.

La CCI a indiqué que les différences entre les fabricants de produits génériques et le contribuable, sur lesquelles ce dernier avait fondé son argument du caractère « raisonnable dans les circonstances », étaient liées aux ventes de produits pharmaceutiques finis et non au prix de pleine concurrence de la ranitidine. De plus, le fait que le contribuable était tenu d'acheter la ranitidine d'une société affiliée n'avait pas d'incidence sur la nécessité d'établir un prix de pleine concurrence.

Selon le tribunal, les marges brutes des titulaires de licence européens ne constituaient pas un comparateur approprié à l'appui de la méthode du prix de revente privilégiée par le contribuable parce que les fonctions qu'il exerçait et les obligations qu'il assumait étaient beaucoup plus nombreuses que celles des titulaires de licence. En outre, une marge brute de 60 % ciblée par l'organisation mondiale Glaxo pour garantir un rendement suffisant aux titulaires de licences laissait entendre que c'est ce que

valait à elle seule la fonction de commercialisation; en revanche, le contribuable ne réalisait qu'une marge brute de 57 %, en dépit de ses dépenses de R&D et de ses responsabilités de fabrication secondaire.

La preuve du témoin expert de la Couronne sur les résultats de l'application de la méthode du PCML était étayée en fonction de la méthode du prix de revient majoré. Selon cette méthode, le fabricant de Singapour avait droit à une marge de 25 % – et non pas à la marge comprise entre 766 % et 1 059 % qu'il a réellement gagnée – et le centre d'échanges affilié de Suisse, à une marge de 4 %, comme convenu entre Glaxo et le gouvernement suisse. Compte tenu de ces hypothèses, le prix de transfert avait été calculé comme étant pour ainsi dire identique à celui qui avait été déterminé selon la méthode du PCML après rajustements pour tenir compte de la R&D, des coûts de la granulation et d'autres facteurs. Le tribunal a fait remarquer que le contribuable n'avait pas fait appel à un expert pour réfuter la fiabilité de la méthode du prix de revient majoré et qu'il n'avait guère contesté le témoignage de l'expert de la Couronne lors du contre-interrogatoire. À l'opposé, la méthode transactionnelle de la marge nette citée par le contribuable comme méthode secondaire d'établissement des prix de transfert avait été rejetée comme étant peu fiable à cause du choix des comparateurs et de l'insuffisance de la preuve.

Le tribunal a maintenu les cotisations des prix de transfert par l'ARC, sous réserve d'un rajustement de 25 \$ le kilo pour tenir compte du fait que le contribuable avait acheté de la ranitidine granulée, contrairement à la ranitidine non granulée achetée par les fabricants de médicaments génériques. Les cotisations émises en vertu de la partie XIII ont également été maintenues parce que les sommes excédentaires pour la ranitidine étaient versées au centre d'échanges affilié en Suisse, suivant les instructions ou avec l'accord de la société mère du R.-U. À cause de l'interaction du paragraphe 56(2) et de l'alinéa 214(3)a), un dividende était réputé avoir été payé à la société mère du R.-U., sous réserve d'une retenue d'impôt de 10 %, au taux réduit selon la convention fiscale Canada/R.-U. Dans *Neuman* ([1998] 1 RCS 770), la CSC avait conclu à l'existence implicite d'un droit dans le paragraphe 56(2), qui est donc inapplicable dans le cas de dividendes; cependant, la CCI a conclu que cette condition implicite n'était pas présente dans le contexte, parce que la législation prévoit qu'un dividende est réputé avoir été payé et contient un mécanisme complet d'imposition des montants excédentaires versés au centre d'échanges. Par ailleurs, la CCI a conclu que même si ce droit existait, celui-ci s'appliquait parce que les montants excédentaires versés au centre d'échanges finissaient par être versés à la société mère du R.-U.

*Robert McMechan*

[www.TaxAssistance.ca](http://www.TaxAssistance.ca)

## TAXES PROVINCIALES SUR LES ÉMISSIONS CARBONIQUES

Un grand nombre d'administrations cherchent à limiter ou à réduire les émissions grâce à de nouvelles taxes et à de nouveaux incitatifs. Le Québec a été la première province canadienne à mettre en œuvre une taxe sur les émissions carboniques dans les secteurs de production et de consommation d'énergie comme les mines, l'acier et le ciment. La somme d'environ 200 millions \$ ainsi prélevée sera affectée au financement des sources d'énergie de remplacement. La taxe sur les émissions carboniques de la Colombie-Britannique, qui a suscité beaucoup d'intérêt et qui est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2008, est la première taxe au monde sur les émissions carboniques qui soit neutre sur le plan fiscal.

La taxe sur les émissions carboniques de la Colombie-Britannique s'applique à 19 types de carburants (comme l'essence, le diésel, le gaz naturel, le mazout de chauffage, le propane et le charbon), et à 3 types de produits combustibles (la tourbe et les pneus déchiquetés et entiers) utilisés pour produire de l'énergie ou de la chaleur. Chaque dollar perçu sera remis aux particuliers et aux entreprises grâce à un ensemble de réductions fiscales destinées aux particuliers et aux entreprises ainsi qu'à un dividende de 100 \$ sur les mesures climatiques qui sera versé à tous les résidents de la Colombie-Britannique. Le ministère des Finances se verra imposer par la loi des pénalités financières si la neutralité fiscale de la taxe n'est pas assurée.

Il s'agit d'une taxe à la consommation que doit payer l'ensemble des entreprises et des particuliers qui, en Colombie-Britannique, se procurent ou utilisent des combustibles fossiles pour le chauffage ou la consommation d'énergie. Des parties désignées perçoivent la taxe à l'aide d'un système de sécurité et de remboursements. Le taux de la taxe augmentera chaque année jusqu'en 2012 et il varie en fonction du type de combustible et des émissions de dioxyde de carbone qui sont libérés par la combustion. Les taux pour l'année 2008 sont établis à 49,66 cents par gigajoule pour le gaz naturel, à 2,34 cents le litre pour l'essence et à 20,77 \$ la tonne dans le cas du charbon. Certaines sources de combustible comme le biodiésel, l'éthanol, la biomasse, la lessive de pâte épuisée et le bois ne sont pas taxées. Les exemptions reposent sur 1) l'utilisation prévue du combustible, pour d'autres besoins qu'énergétiques, comme les matières premières ou les achats en vue de l'exportation; 2) le type d'entreprise qui fait l'achat du combustible comme certaines entreprises intergouvernementales, les services aériens et maritimes enregistrés, ainsi que les raffineries qui vendent leurs produits à d'autres raffineries en Colombie-Britannique; 3) l'acheteur du combustible, comme les autochtones qui vivent dans les réserves, les militaires en visite, les diplomates et les membres des consulats, et les consommateurs enregistrés; et 4) des

articles divers comme le combustible préemballé dans des contenants scellés d'une capacité d'au plus quatre litres et certaines quantités de combustible importées dans des réservoirs d'alimentation qui ne sont pas destinées à un usage commercial. Toute personne qui produit, fabrique ou importe des carburants et des combustibles pour son propre usage, ou qui fait l'achat de carburant pour des besoins taxables, doit évaluer elle-même la taxe qu'elle ne paierait pas autrement. Des règles transitoires s'appliquent pour les quantités qui étaient déjà en stock le 1<sup>er</sup> juillet 2008.

Les entreprises verront leurs obligations de conformité augmenter pour les besoins de la sécurité, de l'établissement des processus de collecte de données, la soumission des déclarations et l'auto-évaluation le cas échéant. Un grand nombre de provinces canadiennes surveillent avec intérêt la mise en œuvre de la taxe sur les émissions carboniques de la Colombie-Britannique. L'urgence de passer au vert semble suffisante pour contrebalancer le surcroît de travail pour les entreprises. Toutefois, la hausse mondiale des prix du pétrole depuis l'annonce de l'entrée en vigueur de la taxe sur les émissions carboniques pourrait détourner l'attention de la population sur l'imminence du réchauffement planétaire vers une hausse des prix des combustibles et avoir pour effet de refroidir l'accueil qu'elle réserve à la taxe sur les émissions carboniques.

*Audrey Diamant et Eric Paton*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## MISE À JOUR DES TAUX D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Les taux d'impôt combinés applicables aux sociétés ont diminué en 2008 dans toutes les administrations compte tenu des réductions de taux au fédéral et de l'élimination de la surtaxe fédérale le 1<sup>er</sup> janvier 2008. Dans leur budget respectif, seuls l'Alberta, la Colombie-Britannique et le Manitoba ont modifié leur taux d'impôt sur le revenu applicable aux sociétés; des réductions d'impôt dans les autres administrations ont été annoncées précédemment. Le tableau 1 présente les taux d'impôt général, de F&T et celui applicable aux petites entreprises pour les années 2007 et 2008.

Le taux général au fédéral (et de F&T), comprenant la surtaxe, est passé de 22,12 % à 19,5 % le 1<sup>er</sup> janvier 2008, compte tenu de l'élimination de la surtaxe fédérale (1,12 %) et de la réduction du taux général de 1,5 %. Le taux général (et de F&T) continuera de diminuer progressivement pour passer de 19,5 % à 15 % le 1<sup>er</sup> janvier 2012. L'objectif du gouvernement fédéral est d'atteindre un taux combiné fédéral/provincial et fédéral/territorial de 25 %, un objectif que l'Alberta atteindra et la Colombie-Britannique tentera d'atteindre, et pour lequel seul le Nouveau-Brunswick a donné son appui. Le

**Tableau 1 Taux d'impôt sur le revenu combiné des sociétés (fin d'exercice au 31 décembre)**

|                                 | Général (et F&T)                  |                    | SPCC petite entreprise |             |
|---------------------------------|-----------------------------------|--------------------|------------------------|-------------|
|                                 | 2007                              | 2008               | 2007                   | 2008        |
|                                 | <i>en pourcentage<sup>a</sup></i> |                    |                        |             |
| Fédéral .....                   | 22,12                             | 19,50              | 13,12                  | 11,00       |
| Alberta .....                   | 32,12                             | 29,50              | 16,12                  | 14,00       |
| Colombie-Britannique .....      | 34,12                             | 31,00              | 17,62                  | 15,00       |
| Île-du-Prince-Édouard .....     | 38,12                             | 35,50              | 17,69                  | 14,47       |
| Manitoba .....                  | 36,12                             | 33,00              | 16,12                  | 13,00       |
| Nouveau-Brunswick .....         | 35,12                             | 32,50              | 18,12                  | 16,00       |
| Nouvelle-Écosse .....           | 38,12                             | 35,50              | 18,12                  | 16,00       |
| Nunavut .....                   | 34,12                             | 31,50              | 17,12                  | 15,00       |
| Ontario .....                   | 36,12/34,12                       | 33,50/31,50        | 18,62                  | 16,50       |
| Québec .....                    | 32,02 <sup>b</sup>                | 30,90 <sup>b</sup> | 21,12                  | 19,00       |
| Saskatchewan .....              | 35,62/32,12                       | 32,00/29,50        | 17,62                  | 15,50       |
| Terre-Neuve-et-Labrador .....   | 36,12/27,12                       | 33,50/24,50        | 18,12                  | 16,00       |
| Territoires du Nord-Ouest ..... | 33,62                             | 31,00              | 17,12                  | 15,00       |
| Yukon .....                     | 37,12/24,62                       | 34,50/22,00        | 17,12/15,62            | 15,00/13,50 |

<sup>a</sup> Lorsque deux taux sont présentés, le taux le moins élevé s'applique au revenu de F&T.

<sup>b</sup> Les taux du Québec ne s'appliquent pas aux institutions financières (autres que les sociétés d'assurance-vie) et aux sociétés de raffinage de pétrole.

taux général (et de F&T) en Colombie-Britannique et au Manitoba a diminué en 2008 et il est appelé à être réduit davantage dans le futur. Le taux général de la Saskatchewan a également diminué en 2008. Le taux du Québec sur le revenu actif est passé de 9,9 % à 11,4 % le 1<sup>er</sup> janvier 2008 et passera à 11,9 % le 1<sup>er</sup> janvier 2009 sauf pour les institutions financières (autres que les sociétés d'assurance) et les sociétés de raffinage de pétrole. L'objectif à long terme de l'Alberta est de réduire son taux général (et de F&T) en le faisant passer de 10 % à 8 % à une date non précisée.

Le taux fédéral applicable aux petites entreprises, comprenant la surtaxe, est passé de 13,12 % à 11 % le 1<sup>er</sup> janvier 2008, compte tenu de la réduction du taux des petites entreprises de 1 % et de l'élimination de la surtaxe fédérale. Trois provinces ont réduit leur taux applicable aux petites entreprises pour 2008 : le taux de la Colombie-Britannique est passé de 4,5 % à 3,5 % le 1<sup>er</sup> juillet 2008 et passera à 2,5 % en 2011; le taux du Manitoba est passé de 3 % à 2 % le 1<sup>er</sup> janvier 2008 et il passera à 1 % le 1<sup>er</sup> janvier 2009; et le taux de l'Île-du-Prince-Édouard est passé de 5,4 % à 4,3 % le 1<sup>er</sup> avril 2007 et il diminuera annuellement de 1,1 % le 1<sup>er</sup> avril

**Tableau 2 Seuil de revenu imposable pour les petites entreprises (SPCC)**

|  | De             |         | À       |  | Date d'entrée en vigueur (après le 1 <sup>er</sup> janvier 2007) |
|--|----------------|---------|---------|--|--|
|  | <i>dollars</i> |         |         |  |  |
| Fédéral (l'ensemble des provinces et territoires à l'exception de l'Alberta, l'Ontario et la Saskatchewan) ..... | 400 000        | 400 000 |         |  | Inchangé   |
| Alberta .....  | 400 000        | 430 000 |         |  | 1 <sup>er</sup> avril 2007                                       |
|  |                | 430 000 | 460 000 |  | 1 <sup>er</sup> avril 2008                                       |
|  |                | 460 000 | 500 000 |  | 1 <sup>er</sup> avril 2009                                       |
| Ontario .....  | 500 000        | 500 000 |         |  | Rétroactif au 1 <sup>er</sup> janvier 2007                       |
| Saskatchewan .....   | 400 000        | 450 000 |         |  | 1 <sup>er</sup> juillet 2007                                     |
|  |                | 450 000 | 500 000 |  | 1 <sup>er</sup> juillet 2008                                     |

de chaque année pour atteindre 1 % le 1<sup>er</sup> avril 2010. Sans préciser de date de prise d'effet, l'Alberta a indiqué que son taux d'impôt sur le revenu entre le seuil des petites entreprises fédéral et celui de l'Alberta (tableau 2) passera de 3 % à 10 %, si les sommes libres d'impôt sont distribuées à titre de dividende déterminé.

Les seuils de revenu imposable des petites entreprises au fédéral et dans les provinces et territoires demeurent à un minimum de 400 000 \$ en 2008. Seuls l'Alberta, l'Ontario et la Saskatchewan ont des seuils supérieurs à 400 000 \$. Les seuils en Alberta et en Saskatchewan ont augmenté en 2008 et celui de l'Alberta augmentera en 2009. Les seuils en Ontario ont augmenté rétroactivement passant de 400 000 \$ et 1 128 519 \$ à 500 000 \$ et 1 500 000 \$ le 1<sup>er</sup> janvier 2007. Les changements aux seuils des petites entreprises sont présentés dans le tableau 2.

*Louis J. Provenzano et Ruby Lim*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## LES PÉNALITÉS SELON LE RSAP DES DOUANES

Le Régime de sanctions administratives pécuniaires (RSAP), mis en place en 2002 en vertu de l'article 109.1 de la *Loi sur les douanes*, prévoit des sanctions pécuniaires administratives (SPA) progressives pour les infractions à la réglementation sur les douanes, jusqu'à concurrence de 25 000 \$ par SPA. Les tribunaux doivent encore déterminer si les défauts d'observation constituent des infractions de responsabilité absolue qui ouvrent droit à la défense de diligence raisonnable, selon les principes dégagés dans *R c. Sault Ste. Marie* ([1978] 2 RCS 1299). Dans *Samson* (2007 CF 975), la Cour fédérale a conclu qu'elle n'avait pas à trancher la question parce



que les gestes du demandeur ne lui permettaient pas de soulever la lourde défense de diligence raisonnable.

Samson avait importé du matériel étiqueté comme matériel éducatif (« *Educational Materials* ») qui contenait des timbres ainsi qu'une facture de plus de 1 000 \$ (le montant supérieur). L'agent de l'ASFC a envoyé une demande de renseignements à Samson lui demandant de déclarer les marchandises correctement et de fournir une preuve du paiement. Par l'intermédiaire de son courtier, Samson a produit une facture montrant une valeur d'environ 300 \$ et il a déclaré cette valeur (le montant inférieur); il a également déclaré un classement tarifaire erroné pour les timbres. Après avoir reçu une deuxième demande de renseignements, Samson a modifié sa déclaration où il a indiqué le classement tarifaire approprié et il a produit de nouveau la même facture au montant inférieur. Après une troisième demande de renseignements, Samson a fourni la facture appropriée au montant supérieur, et l'agent de l'ASFC a accordé la mainlevée des marchandises. L'agent a conclu que Samson n'avait pas déclaré l'information exacte, véridique et complète en réponse à deux demandes de renseignements, commettant ainsi une infraction (article 7.1). Une pénalité de 2 000 \$ lui a alors été imposée. Techniquement parlant, ni le classement tarifaire erroné déclaré au départ (« *educational materials* ») ni le classement adéquat (timbres) n'entraînaient la levée de droits aux montants supérieur et inférieur déclarés.

Dans son témoignage, Samson a déclaré que le RSPA ne devrait pas s'appliquer parce qu'il avait agi avec diligence raisonnable; il croyait avoir fourni l'information véridique et complète, et il n'avait aucunement l'intention de faire autrement. Cependant, l'ASFC faisait valoir que la défense de diligence raisonnable ne s'appliquait pas, parce que l'infraction alléguée en était une de responsabilité absolue et que, quoi qu'il en soit, le demandeur n'avait pas réussi à prouver la diligence raisonnable. Le tribunal a reconnu que Samson avait agi de bonne foi, mais qu'il n'avait pas réussi à prouver la diligence raisonnable. Il avait fourni des preuves pouvant expliquer pourquoi il avait déclaré le montant inférieur, mais il n'avait pas agi immédiatement après avoir reçu les demandes de renseignements. Entretemps, malheureusement, le courtier avait envoyé les informations inexactes. Selon le tribunal, une personne raisonnablement diligente aurait agi différemment.

Il est malheureux que le tribunal n'ait pas expressément confirmé que la défense de diligence raisonnable s'applique aux pénalités imposées selon le RSPA, comme le laisse entendre la jurisprudence prépondérante sur les pénalités fiscales. Compte tenu de la fréquence accrue à laquelle l'ASFC impose maintenant les sanctions pécuniaires en vertu du RSPA, certaines certitudes quant à l'application de la défense de diligence raisonnable sont nécessaires.

L'arrêt *Samson* représente également un rappel important de la procédure d'appel d'une SPA. Sur

demande, l'ASFC fournit les motifs à l'appui de la SPA, et la personne concernée peut alors interjeter appel devant la Division des appels de l'ASFC dans les 30 jours. Si la personne est en désaccord avec la détermination effectuée par la Division des appels, elle peut interjeter appel devant la Cour fédérale. Autrement, après avoir reçu les motifs de l'imposition de la SPA, la personne peut informer la Division des appels qu'elle n'en appellera pas devant l'ASFC, et demander plutôt confirmation de la SPA pour en appeler directement devant la Cour fédérale.

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

## INCITATIFS DESTINÉS AUX EMPLOYÉS : BOURSES D'ÉTUDES

De récents amendements ajoutent à l'attrait d'un programme de bourses d'études pour les employés et leurs familles. Des bourses d'études peuvent maintenant être accordées pour l'éducation primaire, secondaire et postsecondaire, et si le programme est adéquatement structuré, il n'entraîne pas d'avantage imposable pour l'employé, il n'y a pas de revenu supplémentaire pour l'étudiant et l'employeur bénéficie d'une déduction.

L'alinéa 6(1)a prévoit l'inclusion à titre de revenu de la valeur des avantages de toute nature qui sont reçus par le contribuable ou dont il a joui à l'égard, dans le cadre ou en vertu d'une charge ou de son emploi. La formulation est assez large pour qu'une bourse d'études conférée par l'employeur à une personne à charge de l'employé constitue un avantage imposable, mais l'ARC ne cotise pas sur cette base. L'ARC considère que la subvention ou la prime fait partie du revenu de l'employé qui est parent, sauf s'il s'agit d'une bourse d'études ou d'une bourse d'entretien et si le montant correspondant peut être compris dans le revenu de l'enfant puisqu'un nombre limité de candidats est sélectionné après étude du dossier scolaire ou d'autres réalisations, notamment s'ils sont choisis par un conseil ou un comité (comme celui qui est constitué de professeurs) qui n'ont aucun lien avec l'employeur (*Bulletin d'interprétation IT-75R4*, 18 juin 2003, au paragraphe 9). L'ARC a également affirmé que le critère de sélection devait être objectif et porter sur les réalisations de l'enfant tout en dépassant les exigences minimales d'admission de la plupart des établissements postsecondaires de sorte que tous les candidats ne pourront pas se qualifier au programme. Pour être choisis, les candidats doivent représenter une proportion assez faible (cela demeure toujours une question de fait) de candidats admissibles, de sorte que la plupart des employés ne pourront s'attendre à ce que leurs personnes à charge soient sélectionnées. Collectivement, ces critères permettront de faire en sorte que le caractère méritoire des réalisations des personnes à charge caractérisera les candidatures retenues par l'employeur plutôt que la

nature de la relation avec l'employeur (voir *CRA Views* 2006-0215701E5, 17 septembre 2007).

D'un autre côté, l'ARC a émis une interprétation dans laquelle elle approuve un programme de bourses d'études postsecondaires alors que la moyenne minimale exigée en vertu du programme d'aide financière était de 70 %, ce qui représente généralement la note minimale d'admission dans la plupart des établissements postsecondaires (TI 2004-0095101E5, 1<sup>er</sup> décembre 2004). Le budget fédéral de 2007 propose qu'après 2006 un particulier puisse exclure de son revenu le montant total des bourses d'études et d'entretien qu'il a reçues en relation avec son admission dans une école primaire ou secondaire. On ne sait pas quel critère s'applique pour ce qui est des bourses d'études primaires ou secondaires.

Après 2005, toute bourse d'études, bourse d'entretien, etc. pouvant être prise en compte en vertu de l'alinéa 56(1)n) et qui se rattache à un programme de formation admissible au crédit d'impôt pour études en vertu de l'article 118.6 est entièrement exemptée (paragraphe 56(3)). Néanmoins, le payeur doit toujours remplir une déclaration de renseignements T4A et remettre à l'étudiant un feuillet T4A. Les cours universitaires suivis par l'étudiant à l'étranger peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt pour études s'ils durent 13 semaines consécutives ou plus et s'ils mènent à l'obtention d'un diplôme; un grand nombre de collèges et d'universités aux États-Unis offrent des sessions de 10 semaines qui ne donnent pas droit à l'exemption.

Dans deux jugements récents, la CCI a conclu qu'une bourse d'études versée à l'enfant d'un employé était imposable pour l'enfant. Dans l'affaire *DiMaria* (2008 TCC 114), un employé a reçu un montant de 3 000 \$ dans le cadre du programme de primes de son employeur qui visait à récompenser les réalisations scolaires des enfants des employés admissibles et à les aider financièrement dans leurs études postsecondaires. L'étudiant était tenu d'obtenir une moyenne minimale de 70 % à la dernière année de son secondaire; on a fixé à 100 le nombre maximal de primes ainsi offertes. Si l'étudiant conservait une bonne moyenne, la prime pouvait être renouvelée pendant au plus quatre ans. Le montant de la bourse n'était pas soustrait de la paie de l'employé. La CCI a indiqué que l'attribution d'une aide financière peut être fondée sur des réalisations ou des qualités non scolaires comme l'âge (dans le cas des étudiants âgés), des exploits sportifs, des activités parascolaires, des activités culturelles ou artistiques et des relations ou des activités au sein de la collectivité. Le tribunal n'a pas accepté la contestation de l'ARC à l'égard de la moyenne minimale de 70 % et a observé que la bourse de début d'études de l'Université de Waterloo comportait le même critère minimal. De même, dans l'affaire *Okonski* (2008 CCI 142), la CCI a rejeté l'argument de l'ARC selon lequel une moyenne scolaire minimale dans le cadre d'une prime accordée par l'employeur à un enfant de ses employés représente un seuil beaucoup trop bas.

Compte tenu du coût élevé des frais de scolarité dans les écoles primaires et secondaires du secteur privé et les universités, on doit s'attendre à ce qu'un plus grand nombre d'entreprises adoptent des programmes de bourse d'études. L'exclusion qui est offerte pour les primes d'études primaires et secondaires, et qui témoigne de l'intention du gouvernement d'encourager ces programmes aura pour effet d'accroître le nombre de bénéficiaires admissibles. Il pourra s'avérer beaucoup plus difficile de concevoir un critère scolaire dans le cas d'une prime liée à des études primaires. Néanmoins, un parent en Ontario qui doit payer entre 15 000 \$ et 20 000 \$ de frais de scolarité pour des études dans une école privée de Toronto peut épargner jusqu'à 46,4 % des frais de scolarité s'ils sont payés par l'employé. Les frais de scolarité doivent être payés en vertu du lien d'emploi et non pas à titre d'actionnaire : tout programme destiné exclusivement aux enfants du propriétaire-exploitant risque fort d'être contesté.

*Jack Bernstein*

Aird & Berlis LLP, Toronto

## FUSION PAR ACQUISITION IMPOSABLE

L'IRS a affirmé (dans *Rev. rul.* 2008-25, 2008-21 IRB 986) qu'un plan prévoyant l'acquisition des actions d'une société cible dans le cadre d'une fusion légale aux États-Unis, suivie par la liquidation de la cible, ne constituait pas une réorganisation libre d'impôt.

Supposons que Mère, qui n'est pas liée à la cible, constitue une filiale à 100 %, X, pour acquérir la totalité des actions de la cible – détenue à 100 % par un particulier – dans le cadre d'une fusion légale, pour une contrepartie composée à 90 % d'actions avec droit de vote de Mère et à 10 % de comptant. Selon les modalités d'un plan intégré, la cible est ensuite liquidée et absorbée dans Mère sans que ce soit dans le cadre d'une fusion légale. Mère continue d'exercer les activités de la cible.

L'IRS a souligné que la fusion par acquisition constituait en soi une acquisition d'actions essentiellement admissible à titre de réorganisation libre d'impôt tant pour le vendeur que pour l'acheteur. La liquidation complète de la cible rend cependant inapplicables les règles d'exonération de l'article 1.368-2(k) du règlement au regard de la doctrine sur les acquisitions par étapes (« *step transaction* »). Par conséquent, lorsque la fusion par acquisition et la liquidation sont évaluées ensemble, l'opération combinée n'est pas admissible à titre de réorganisation libre d'impôt parce qu'au moment de la conclusion – après la liquidation – la cible ne détient pas la presque totalité de ses propres biens et des biens de la société issue du regroupement.

L'analyse détaillée effectuée dans le cadre de la décision a établi que l'opération n'est pas admissible à

Publié mensuellement.

ISSN 1496-4449 (En ligne)

quelque titre de réorganisation libre d'impôt que ce soit. À la suite d'une décision antérieure (*Rev. rul.* 90-95, 1990-2 CB 67), l'IRS a affirmé que l'acquisition des actions de la cible constitue un achat d'actions admissible entièrement imposable par Mère, suivi de la liquidation de la cible.

*Rev. rul.* 2008-25 apporte aux sociétés acheteuses plus de certitude dans la planification des acquisitions d'actions d'une société cible non liée et de sa dissolution peu de temps après. Cependant, si le vendeur des actions de la cible recherche une opération essentiellement libre d'impôt, il doit déterminer quels sont les plans de l'acheteur pour la cible : il est évident que ces plans influent sur les résultats fiscaux pour le vendeur. Un vendeur devrait obtenir de l'acheteur une déclaration suivant laquelle ce dernier n'a ni plan ni intention de liquider la cible et une indemnisation en cas d'inobservation de la déclaration.

*Steve Jackson*

Ernst & Young LLP, New York

*Nelson Crouch*

Ernst & Young LLP, Washington

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### OCDE

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a rendu public un projet de discussion concernant un nouvel article 7 de la convention modèle (bénéfices d'entreprises). Le comité s'est également entendu sur un projet de mise à jour 2008 de la convention modèle; le Conseil de l'OCDE devait approuver la mise à jour le 17 juillet 2008.

### États-Unis

L'IRS a obtenu une sommation dite « *John Doe* » de la US District Court du Southern District de la Floride pour avoir accès à des renseignements d'une banque suisse relativement à des contribuables américains non identifiés qui pourraient utiliser les comptes de banque suisses pour se soustraire aux impôts sur le revenu fédéraux américains.

Le *Senate Homeland Security and Governmental Affairs Permanent Subcommittee on Investigations* a émis des subpoenas pour une enquête formelle sur la divulgation et le paiement des impôts en rapport avec des comptes du Liechtenstein.

La *US District Court for the Western District of Washington* a exigé de l'IRS qu'il produise des données de vérification statistiques en vertu de la *Freedom of Information Act*, et elle a conclu que l'IRS ne respectait pas les ordonnances convenues en 1976 et en 2006. Le tribunal a accordé 30 jours à l'IRS pour se conformer.

Le *Department of the Treasury* et l'IRS demandent qu'on leur soumette des commentaires d'ici le 8 septembre 2008 sur la méthode d'attribution et de

répartition facultative globale des frais d'intérêt par un membre américain d'un groupe de sociétés (*IRS Notice* 2008-54).

### Union européenne

La *Seventh International Tax Law Summer Conference* tenue en Autriche a abordé des questions techniques jusque-là non discutées en ce qui concerne la toute nouvelle initiative de l'UE visant une assiette fiscale consolidée pour les sociétés. Un panel a également discuté de la jurisprudence anti-évitement dans le contexte des conventions fiscales, comprenant les décisions de l'Autriche, de l'Allemagne, du Canada et du Royaume-Uni.

Une proposition vient d'être publiée concernant une liste élargie de biens et de services pour lesquels un pays membre peut réduire sa TVA à compter de 2010.

Un rapport intitulé *Taxation Trends in the EU* contient des analyses statistiques et économiques détaillées des régimes fiscaux des pays membres, y compris les tables qui permettent d'établir des moyennes et des comparaisons entre les pays membres. Pour chaque pays membre, on passe en revue le régime fiscal, les variations au niveau des revenus et les politiques fiscales récentes.

### Japon

La définition d'« établissement stable » a été modifiée pour exclure un agent indépendant et harmoniser le droit interne avec la convention modèle de l'OCDE et la convention entre le Japon et les É.-U., et ce, dans le but d'éliminer le désavantage concurrentiel pour les administrateurs de fonds de placement japonais.

### Conventions fiscales

Une nouvelle convention entre **la France et le Royaume-Uni** a été signée et elle remplace la convention de 1968. La convention signée en 2004 n'entrera jamais en vigueur.

*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](mailto:mgaughan@ctf.ca).

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