

## ARBITRAGE EXÉCUTOIRE DES DIFFÉRENDS EN VERTU DE LA CONVENTION

Le cinquième protocole modifiant la convention fiscale Canada/É.-U. comporte une clause d'arbitrage exécutoire dont la seule existence aura vraisemblablement pour effet de modifier le comportement des autorités compétentes et de réduire ainsi la nécessité de recourir dans les faits à cette clause. L'impact prévu de la clause d'arbitrage exécutoire sur les pratiques administratives dépend de deux facteurs : 1) les administrateurs ne peuvent se retirer du processus, et 2) la commission d'arbitrage doit choisir entre la dernière meilleure offre de chaque partie plutôt que de régler l'affaire avec une solution de compromis.

Le protocole a pour effet de modifier l'article XXVI de la convention de façon à modifier la procédure amiable et à ajouter la clause d'arbitrage exécutoire. À l'heure actuelle, en vertu de la procédure amiable, un résident du Canada ou des États-Unis qui est préoccupé par la mise en œuvre des clauses de la convention, peut porter l'affaire devant l'autorité compétente de son pays, qui tentera alors de régler la question avec son homologue de l'autre pays. Michael Mundaca, *Treasury Deputy Assistant Secretary for International Tax Affairs*, a fait remarquer, dans son témoignage du 10 juillet 2008 devant le *US Senate Committee on Foreign Relations on Pending Income Tax Treaties*, que même lorsque les relations bilatérales sont coopératives, les autorités compétentes ne peuvent pas toujours parvenir à un règlement rapide et satisfaisant. La clause d'arbitrage exécutoire met à la disposition de l'autorité compétente un outil supplémentaire, une ultime démarche, dans le règlement des différends.

En vertu de l'article XXVI(6) modifié, si les autorités compétentes ne s'entendent pas tout à fait sur une affaire, celle-ci doit être réglée par voie d'arbitrage si certaines conditions sont remplies. Le caractère obligatoire représente un changement important puisqu'il sert à remplacer un mécanisme d'arbitrage volontaire par un mécanisme d'arbitrage exécutoire. Trois conditions doivent être réunies pour déclencher l'application d'un arbitrage exécutoire : 1) les déclarations de revenus ont été produites aux États-Unis et/ou au Canada pour l'année d'imposition en cause; 2) le contribuable qui a présenté l'affaire à l'autorité compétente et tout autre contribuable dont l'impôt à payer sera directement touché par le règlement (les personnes concernées) ont donné leur accord à l'arbitrage; et 3) la question soulevée porte sur une clause de la convention pouvant faire l'objet d'un arbitrage. Une note diplomatique intitulée « Annexe A de la convention » (la note d'arbitrage) constitue un accord entre les deux pays, est annexée à la convention, fait partie intégrante de celle-ci, et entre en vigueur à la même date que le protocole. La note d'arbitrage fait en sorte que la clause d'arbitrage s'applique aux articles IV (la résidence, dans le cas d'une personne physique), V (l'établissement stable), VII (les bénéfices des entreprises), IX (les personnes liées) et XII (les redevances, la répartition des sommes entre les redevances qui sont imposables et les redevances qui sont exonérées et les opérations mettant en cause des personnes liées), à moins que les autorités compétentes ne conviennent, avant la date à laquelle la procédure d'arbitrage serait censée commencer, que l'affaire en l'espèce ne se prête pas à une détermination par voie d'arbitrage. La clause d'arbitrage exécutoire est donc de portée limitée, mais significative.

Le nouveau paragraphe 7 comporte des règles et des définitions importantes de mise en œuvre de la procédure d'arbitrage, qui portent notamment sur les échéances à respecter et les dispositions sur le retrait des personnes concernées. Le paragraphe 6 définit un seuil à respecter pour l'arbitrage; toutes les personnes concernées doivent être d'accord avec l'arbitrage conformément au paragraphe 7. Avant que la procédure d'arbitrage ne commence, les personnes concernées doivent accepter de ne pas communiquer à d'autres personnes les renseignements qu'elles recevront dans le cadre de la procédure des États contractants ou de la commission d'arbitrage, sauf pour ce qui est de la détermination de la commission. En outre, si une personne concernée n'accepte pas la détermination de la commission d'arbitrage, la détermination ne constitue pas un règlement en vertu de la procédure amiable et elle n'a pas de force exécutoire à l'égard de l'affaire à laquelle elle s'applique. La note diplomatique d'arbitrage prévoit qu'une personne concernée peut en tout temps mettre fin à la procédure d'arbitrage. Toutefois, les autorités

### Dans ce numéro

Arbitrage exécutoire des différends en vertu de la convention	1
Le protocole à la convention fiscale Canada/É.-U. : ES et services transfrontaliers	3
Les taxes de vente au détail ont le bras long	4
Régimes d'épargne ouvrant droit à une aide fiscale	5
Écriture de journal n'est pas paiement	6
Le point sur les crédits de R&D provinciaux	7
Le mauvais tribunal et le mauvais contribuable	8
Reformulation des règles relatives aux SEA	9
Fiducies résidentielles	10
Droits environnementaux provinciaux	11
Actualités fiscales étrangères	12

compétentes n'ont pas de droit de retrait unilatéral, on s'attend ainsi à ce que les recours à l'arbitrage soient rares; les autorités compétentes peuvent s'entendre pour régler une affaire et mettre fin à la procédure. La note d'arbitrage porte sur d'autres aspects techniques et procéduraux de la procédure d'arbitrage.

L'établissement d'échéances vise à favoriser le règlement plus rapide des différends. Le paragraphe 7 indique que la procédure d'arbitrage doit commencer au plus tard 1) deux ans après le début d'une affaire (sauf si les deux autorités compétentes ont déjà convenu d'une autre date) et 2) à la date la plus rapprochée à laquelle le consentement des personnes concernées à la procédure d'arbitrage est reçu par les deux autorités compétentes. La commission d'arbitrage doit émettre une détermination dans un délai de six mois après la nomination à sa présidence, et la détermination doit reprendre le projet de règlement qui a été soumis par les États-Unis ou le Canada. Chaque autorité compétente ne peut proposer qu'un seul montant soumis à l'arbitrage. Dans son témoignage devant le *Senate Committee on Foreign Relations*, Emily McMahon, *Deputy Chief of Staff of the Joint Committee on Taxation*, a émis le commentaire suivant : « *The last best offer approach is intended to induce the competent authorities to moderate their positions, including before arbitration proceedings would commence, and thus to increase the possibility of a negotiated settlement.* »

Les modifications au paragraphe 6 et le nouveau paragraphe 7 s'appliquent aux affaires soumises à l'étude des autorités compétentes à la date à laquelle le protocole prend effet et à toutes les affaires qui seront ensuite soumises à leur étude. L'explication technique du Trésor américain sur le protocole fait état de la possibilité qu'un grand nombre d'affaires soumises à la procédure amiable deviennent admissibles à l'arbitrage immédiatement à la fin des deux ans suivant la prise d'effet du protocole, ce qui aurait pour effet de créer un goulot d'étranglement; pour éviter cette situation, les autorités compétentes sont invitées à concevoir et à mettre en œuvre des mécanismes d'arbitrage d'ici le 1<sup>er</sup> janvier 2009 et à commencer à planifier dans cette période de deux ans l'arbitrage des affaires appropriées à instruire.

La note d'arbitrage mentionne que lorsqu'elle arrive à sa détermination, la commission d'arbitrage applique le cas échéant : 1) les dispositions de la convention, 2) les commentaires ou explications acceptés concernant la convention, 3) les lois des États contractants dans la mesure où elles ne sont pas incompatibles et 4) les commentaires, lignes directrices et rapports de l'OCDE concernant des clauses analogues pertinentes du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'explication technique du protocole constitue à cette fin un commentaire accepté : elle présente les lignes directrices officielles des États-Unis concernant le protocole auxquelles le Canada a

donné son accord après en avoir pris connaissance. L'introduction de l'explication technique affirme que les deux gouvernements la considèrent comme le reflet exact des politiques sous-jacentes aux dispositions précises du protocole et à l'entente conclue relativement à la convention ainsi qu'à l'application et à l'interprétation du protocole. La note d'arbitrage mentionne également que la détermination d'un arbitrage n'a pas valeur de précédent et que la commission n'a pas à fournir une analyse raisonnée de sa détermination.

L'arbitrage exécutoire pose des questions de souveraineté. La convention modèle des États-Unis ne comporte pas de clause d'arbitrage exécutoire, mais en 2007 le Sénat américain a ratifié un protocole à la convention fiscale avec l'Allemagne ainsi qu'une convention avec la Belgique qui comportaient tous deux ce type de clause d'arbitrage. Le 17 juillet 2008, le Conseil de l'OCDE a approuvé des changements à la convention modèle de l'OCDE et aux commentaires (la mise à jour 2008 de la convention modèle) qui comportent une procédure d'arbitrage obligatoire et exécutoire. La convention modèle de l'OCDE n'oblige pas à choisir la dernière meilleure offre; une note de bas de page dans le texte proposé reconnaît que les pays ne sont pas contraints de mener à bien l'arbitrage si ce faisant ils contreviennent à leur politique intérieure. D'autres préoccupations qui ont été soulevées aux audiences du Sénat comprennent le manque de participation directe de la part du contribuable (la personne concernée), la sélection des arbitres, et la valeur de précédent des décisions arbitrales. Toutefois, comme a fait valoir monsieur Mundaca, les nouvelles clauses d'arbitrage répondent à des impératifs administratifs internationaux : « *Tax treaties cannot facilitate cross-border investment and provide a more stable investment environment unless the treaty is effectively implemented by the tax administrations of the two countries.* »

Les responsables de l'administration de l'impôt des États-Unis se penchent également sur les premières étapes de l'administration fiscale. Dans un discours prononcé le 10 juillet 2008, Donald Korb, l'avocat en chef de l'IRS a décrit la fiscalité internationale comme une « nouvelle frontière » et a affirmé que l'IRS entend réaliser avec d'autres pays des contrôles fiscaux mixtes sur des contribuables qui sont des sociétés multinationales. La possibilité de mener des vérifications conjointes soulève un grand nombre de questions, mais cela permettra à tout le moins dans certains cas d'obtenir un règlement plus efficace des différends internationaux qui pourront survenir en fiscalité.

Alice A. Joseffer  
Hodgson Russ LLP, Buffalo

## LE PROTOCOLE À LA CONVENTION FISCALE CANADA/É.-U. : ES ET SERVICES TRANSFRONTALIERS

Les règles de l'établissement stable (ES) présumé dans le nouveau protocole à la convention fiscale Canada/É.-U. pourront faire en sorte qu'un grand nombre de fournisseurs de services canadiens auront un ES aux États-Unis. Les fournisseurs de services canadiens touchés sont assujettis à l'impôt des États-Unis (y compris à l'impôt sur les bénéfices des succursales) sur leurs bénéfices commerciaux qui sont imputables à l'ES.

Cette question a notamment été soulevée dans l'explication technique du protocole qui a finalement été publiée le 10 juillet 2008 au début des audiences du *US Senate Foreign Relations Committee* sur le protocole. Le Canada a indiqué qu'il était d'accord avec l'explication technique préparée par le Trésor des États-Unis, et qui présente des lignes directrices sur la façon dont les autorités fiscales des deux pays interpréteront les dispositions de la convention et apporte des précisions sur certains éléments pour lesquels on ne sait pas très bien comment le protocole s'appliquera. Un rapport sur le protocole établi par le *US Joint Committee on Taxation (JCT)* a également été publié.

Dans l'attribution d'un revenu à un ES, l'explication technique confirme à nouveau le caractère approprié du recours à la norme de l'absence de lien de dépendance qui est compatible avec les lignes directrices de l'OCDE sur les prix de transfert. Elle confirme également que les opérations internes peuvent servir à attribuer des revenus même si elles ne s'inscrivent pas dans un cadre juridique, à la condition qu'elles soient compatibles avec l'analyse fonctionnelle.

Le protocole élargit la définition d'un ES en y ajoutant deux tests. La conformité à l'un ou à l'autre des tests fait en sorte qu'une « entreprise » du Canada est réputée offrir ses services par l'intermédiaire d'un ES aux États-Unis et que le bénéfice net qui lui est attribué est par conséquent assujetti à l'impôt des États-Unis.

Pour passer le premier test, qui s'applique à une entreprise qui tire la plus grande partie de ses revenus de services personnels qu'elle offre grâce à un petit nombre de personnes, deux conditions doivent être remplies : 1) la prestation des services a lieu aux États-Unis et est assurée par une personne physique qui y séjourne pendant 183 jours ou plus au cours d'une période quelconque de 12 mois, et 2) plus de 50 % des recettes brutes tirées d'une entreprise exploitée activement de l'entreprise proviennent des services fournis aux États-Unis par la personne physique. L'explication technique précise que l'expression « recettes brutes tirées d'une entreprise exploitée activement » désigne les recettes brutes des services qu'elle a facturés ou qu'elle doit facturer pour les activités commerciales qu'elle mène

activement; elles ne se limitent pas aux activités liées à la prestation des services. Le revenu tiré d'activités de placement passives ne fait pas partie des recettes brutes tirées d'une entreprise exploitée activement.

Le deuxième test peut avoir un impact beaucoup plus grand puisqu'il s'applique à toute entreprise qui envoie ses employés (ou éventuellement des sous-traitants) de l'autre côté de la frontière pour offrir des services. Pour passer le test, il faut, p. ex., que les services 1) soient fournis aux États-Unis par un Canadien pendant une période totale de 183 jours ou plus au cours d'une période quelconque de 12 mois relativement au même projet ou à un projet connexe pour des clients qui sont des résidents des États-Unis ou qui y maintiennent un ES, et 2) soient fournis relativement à ces résidents ou à cet ES. L'explication technique relève le fait que la détermination du caractère connexe des projets doit être envisagée du point de vue de l'entreprise et non pas du client, et que celle-ci dépend étroitement des faits propres à chaque situation. Les projets sont connexes s'ils forment un tout cohérent, tant sur le plan commercial que sur le plan géographique. Cette règle de l'intégration vise à corriger des abus éventuels qui consisteraient à subdiviser artificiellement les projets en plus petits projets pour éviter de satisfaire à la condition minimale des 183 jours.

L'explication technique offre quelques exemples d'application de ces règles. Par exemple, une SCAN souhaite faire l'acquisition d'une SUS et elle retient les services d'un cabinet d'avocats canadien qu'elle charge du contrôle diligent. Le cabinet envoie un employé aux États-Unis qui y séjourne pendant plus de 183 jours. En présumant que les honoraires payés par la SCAN ne dépassent pas plus de 50 pour cent des recettes brutes tirées d'une entreprise exploitée activement par le cabinet d'avocats canadien, le cabinet n'est pas réputé avoir offert des services dans un ES en vertu du premier test. Le cabinet ne passe pas non plus le deuxième test puisque le client de la SCAN n'est pas un résident des États-Unis et qu'il ne maintient pas un ES aux États-Unis.

L'explication technique confirme qu'une personne offrant des services doit être physiquement présente dans l'autre pays avant que ces règles ne s'appliquent, et que seuls les services offerts à des tiers sont pris en considération (ce qui exclut les services intersociétés). Par exemple, on affirme dans l'explication technique qu'une entreprise qui offre des services de soutien à la clientèle de produits téléphoniques ou informatiques à des résidents de l'autre pays n'est par conséquent pas réputée offrir des services dans cet autre pays si ses employés n'y travaillent pas.

L'explication technique mentionne que chaque test comporte des méthodes légèrement différentes pour compter le nombre de jours. Dans le premier test, la présence physique à n'importe quel moment de la journée compte pour une journée. Mais pour ce qui est du deuxième test, on ne comptabilise en tout que les jours pendant lesquels des services sont offerts : les fins de semaine, les congés et les autres jours non ouvrables ne

comptent pas. Pour les deux tests, la période de 183 jours désigne le nombre de jours civils pendant lesquels l'entreprise est présente, et non pas le nombre de jours pendant lesquels chacun de ses employés est présent. Par exemple, si une entreprise envoie 20 employés dans l'autre pays pour une période de 10 jours, on considère qu'elle y est présente pendant 10 jours, et non pas pendant 200 jours (20 × 10).

Le rapport du JCT des États-Unis reconnaît qu'un ES réputé peut alourdir le fardeau administratif de l'entreprise et des personnes qui sont en cause sur un grand nombre de questions administratives et de conformité liées à la paie, aux numéros d'identification aux fins de l'impôt et à la production des déclarations de revenus, et il soulève la question de savoir comment les deux partenaires de la convention entendent s'attaquer à ces problèmes. Aussi bien dans l'explication technique que dans le rapport du JCT, on encourage les autorités compétentes des États-Unis et du Canada à envisager d'adopter des règles afin de réduire les éventuelles retenues à la source payées en trop qui sont susceptibles de survenir par suite de l'application de ces règles. L'explication technique ne précise pas toutefois ce que les autorités compétentes ont l'intention de faire pour alléger le fardeau administratif supplémentaire créé par les nouvelles règles.

*Jim Yager*

KPMG LLP, Toronto

## LES TAXES DE VENTE AU DÉTAIL ONT LE BRAS LONG

Dans les régimes de taxe de vente au détail (TVD) qui existent encore au Canada – en Colombie-Britannique, en Saskatchewan, au Manitoba, en Ontario, à l'Île-du-Prince-Édouard et (aux fins présentes) au Québec – les provinces essaient depuis quelque temps d'étendre par voie législative leur pouvoir de taxer les activités commerciales menées dans leur territoire.

La Colombie-Britannique, le Manitoba et le Québec exigent de manière analogue de toute entreprise canadienne située à l'extérieur de la province qui sollicite des commandes de biens dans la province et qui expédie des biens dans la province, qu'elle s'inscrive et qu'elle commence à facturer, percevoir et remettre la TVD sur ces ventes, même les ventes structurées pour être effectuées à l'extérieur de la province. Par exemple, une entreprise ontarienne qui distribue des catalogues en Colombie-Britannique et exécute les commandes à partir de l'Ontario (en expédiant les biens aux clients de C.-B., ex-entrepôt) est tenue, en vertu de l'article 92 de la *Social Service Tax Act* de la C.-B., de s'inscrire sous le régime de cette loi et de facturer la taxe de vente qui s'applique à ses clients de C.-B.

Ces incursions extraprovinciales soulèvent des préoccupations constitutionnelles : le droit de taxer d'une province est limité à la levée d'impôts directs à l'intérieur de la province en vertu de l'article 92 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. On peut soutenir que ces dispositions relatives à la taxe de vente outrepassent les frontières constitutionnelles et qu'elles devraient être réputées ne pas s'appliquer aux situations dans lesquelles le vendeur non résident n'a qu'une présence limitée ou un niveau d'activité restreint dans la province en cause. Par exemple, l'exécution par l'entreprise de toutes les ventes dans sa propre province et la vérification que son lieu d'affaires demeure dans sa propre province vont dans le sens des tests traditionnels appliqués en impôt sur le revenu pour établir si une entreprise exerce ses activités uniquement à l'intérieur de son espace juridique. Malgré ces préoccupations constitutionnelles, le Québec et la Colombie-Britannique sont allées jusqu'à ouvrir en Ontario un bureau où des vérificateurs situés en Ontario sont expressément chargés du respect, par les entreprises situées en Ontario, des dispositions extraprovinciales de chacune des provinces en matière de taxe de vente. La plupart des fournisseurs ontariens qui font l'objet d'un examen de la part de ces vérificateurs extraprovinciaux de la taxe de vente n'ont ni la volonté ni les ressources nécessaires pour contester la constitutionnalité de la méthode utilisée. Il sera intéressant de voir comment cette situation évoluera.

Coïncidence peut-être, le *US House Judiciary Subcommittee on Commercial and Administrative Law* est aux prises avec le même type de problème dans son interprétation de la *Business Activity Tax Simplification Act of 2008* (BATSA) (HR 5267), qui stipule que la présence physique est l'élément central pour ce qui est de l'imposition de tous les impôts et taxes sur les activités exercées par les entreprises dans un État. Le projet de loi étend l'interdiction fédérale de la taxation par un État du commerce entre États et définit un critère précis de présence physique pour l'imposition par un État des entreprises hors de ses frontières. La BATSA interdit en outre à un État de lever une taxe sur l'activité commerciale de tout contribuable qui n'a pas de présence physique dans l'État pendant 15 jours ou plus dans l'année. Et la présence physique ne s'entend pas d'une présence dans l'État dans le but d'exercer une activité commerciale limitée ou transitoire. Le projet de loi, de niveau fédéral, vise principalement à uniformiser et à coordonner l'assiette des impôts sur le revenu des sociétés des États, ce qui est fondamentalement différent de l'approche adoptée par la Colombie-Britannique, le Manitoba et le Québec à l'égard de leurs taxes de vente respectives.

*Robert G. Kreklewetz et Jenny Siu*

Millar Kreklewetz LLP, Toronto

## RÉGIMES D'ÉPARGNE OUVRANT DROIT À UNE AIDE FISCALE

Le nombre traditionnellement important de mécanismes d'épargne personnelle ouvrant droit à une aide fiscale au Canada – RPA, REER et REEE – a été étendu pour qu'il comprenne les régimes enregistrés d'épargne invalidité en 2008 et les comptes d'épargne libres d'impôt en 2009, mais la proposition de rendre déductibles les cotisations aux REEE a été rapidement abandonnée. Tous ces régimes ont pour effet bienveillant de réduire les impôts des particuliers, mais les trois plus récents d'entre eux, lorsqu'ils sont soumis à une analyse économique, révèlent quelques traits distinctifs intéressants.

Un impôt direct sur les particuliers peut être fondé sur un revenu, une consommation ou une combinaison des deux. Dans le cas d'un impôt fondé sur le revenu, il est levé à la fois lorsque l'argent économisé initialement est gagné à titre de revenu du travail et lorsque le rendement du placement des économies est versé ou constaté. On dit, en conséquence, qu'un impôt fondé sur le revenu se traduit par une double imposition : sur l'argent économisé et sur la consommation future qu'il servira à financer. Le tableau illustre le profil d'un impôt fondé sur le revenu : le dépôt initial de l'argent économisé et le rendement du placement sont imposés tous deux, mais les retraits sont exonérés (il s'agit donc d'un profil imposable/imposable/exonéré, ou I/I/E).

En revanche, une assiette d'imposition fondée sur la consommation se traduit par un impôt levé une seule fois sur l'argent épargné – soit au moment du dépôt initial ou lorsque les fonds sont retirés à des fins de consommation. La méthode de taxation différée assure une exonération de la taxe au moment du dépôt au moyen d'une déduction du montant économisé du revenu gagné, assure une exonération du revenu de placement gagné, et impose les retraits. Cette forme de taxation différée de la consommation ne se traduit que par une seule imposition des économies, soit au moment où elles sont utilisées pour financer la consommation (un profil E/E/I).

Une assiette d'imposition anticipée de la consommation ne permet aucune déduction pour le dépôt initial : le capital est imposé en même temps que tout revenu de travail utilisé pour une consommation courante. Cependant, le rendement des placements et le retrait des fonds à des fins de consommation future sont tous deux exonérés d'impôt (un profil I/E/E). En supposant que les taux de taxation soient identiques dans les périodes d'économie et de retrait et que le rendement des placements et les taux d'actualisation soient égaux, les assiettes de taxation différée et de taxation anticipée de la consommation sont équivalentes : dans la méthode de taxation anticipée, la taxe est perçue plus tôt sur la consommation future, mais sa valeur actualisée est la même que dans la méthode de la taxation différée.

L'analyse économique incite les experts des finances publiques à privilégier la consommation au revenu comme

### Assiettes diverses de l'impôt sur les particuliers et économies reconnues fiscalement

Type d'assiette d'imposition	Exemples	Traitement fiscal de			Nombre d'imposition
		Dépôt	Revenu accumulé	Retrait	
Revenu	Épargnes-non enregistrées	I	I	E	2
Consommation (taxe différée)	RPA, REER	E	E	I	1
Consommation (taxe payée d'avance)	CELI, capital dans une résidence	I	E	E	1
Rentrées théoriques	REEE, REEI	I	E	E*	1
Aucun	REEE déductible fiscalement	E	E	E**	0

Note : I = imposable (ou non déductible lors du dépôt) ; E = exonéré d'impôt (ou déductible fiscalement lors du dépôt) ; E\* = le rendement accumulé sur investissement est théoriquement imposable au retrait, mais effectivement non imposable ou peu imposé pour la plupart des bénéficiaires lorsqu'utilisé à des fins d'éducation (REEE) ou d'aide à l'invalidité (REEI) ; E\*\* = tout le retrait est théoriquement imposable, mais effectivement non imposable ou peu imposé pour la plupart des bénéficiaires lorsqu'utilisé à des fins d'éducation.

assiette d'imposition, et ce, pour trois raisons. 1) Une taxe sur la consommation est plus équitable sur la durée de vie des particuliers qui disposent des mêmes ressources totales tout au long de leur vie, mais qui choisissent d'économiser et de consommer à des rythmes et des moments différents. 2) Une taxe sur la consommation est généralement considérée comme supérieure en termes d'efficacité de l'économie et de croissance à long terme. 3) Une taxe sur la consommation est plus facile à gérer et à appliquer, parce qu'il est difficile de mesurer les revenus de placement accumulés, et les méthodes de compromis (comme l'imposition des gains en capital sur cession) introduisent des distorsions supplémentaires.

L'impôt direct sur les particuliers levé au Canada est traditionnellement désigné comme un impôt sur le revenu, mais, pour la grande majorité des contribuables, il ressemble en fait davantage à une taxe sur la consommation, parce que les nombreux régimes à imposition différée et les nombreuses exceptions à la pleine imposition des gains en capital s'appliquent à une grande proportion de la fortune de ces contribuables. Par conséquent, de nombreux particuliers peuvent se prévaloir des économies à imposition différée que leur permettent les RPA et les REER. Ils profitent également d'économies à imposition anticipée par le jeu de leur investissement dans une résidence, le gain en capital sur la résidence principale étant libre d'impôt et aucun impôt n'étant levé sur la valeur locative théorique. De plus, les immobilisations non enregistrées font l'objet d'un traitement fiscal privilégié au titre du gain en capital, car

celui-ci n'est imposé qu'au moment où il est réalisé et en raison d'un taux d'inclusion partiel.

Ce traitement fiscal largement axé sur la consommation n'est pas offert aux particuliers ayant un revenu élevé en raison des plafonds monétaires sur les cotisations à un RPA ou un REER. Les particuliers ayant un faible revenu sont également dissuadés d'investir dans des mécanismes à imposition différée parce que les économies d'impôt sur leurs dépôts sont minimales et que leur fardeau fiscal sur les retraits durant la retraite est considérable en raison des dispositions de récupération à l'égard des programmes publics de revenu de retraite. Le nouveau compte d'épargne libre d'impôt est une méthode de taxation anticipée de la consommation qui aidera à contrecarrer ces limitations des mécanismes à imposition différée. Les contribuables à revenu élevé actuellement contraints par les plafonds monétaires des régimes d'épargne à imposition différée pourront économiser un montant additionnel de 5 000 \$ par année sur la base d'une taxe sur la consommation. Les particuliers à faible revenu incapables d'économiser en vertu des mécanismes à imposition différée actuels sont encouragés à rehausser leur niveau de vie à la retraite au-delà des prestations minimales des régimes de retraite publics (SV et SRG).

Le REEE fait appel à une assiette d'imposition différente : les économies initiales sont imposées et les rendements des placements sont exonérés au moment où ils sont gagnés, mais les rendements accumulés sur les placements sont imposés au moment de leur retrait. Cette assiette fondée sur des rentrées théoriques peut être considérée comme une assiette intermédiaire entre le revenu et la consommation, qui se rapproche davantage d'une assiette de consommation pour des périodes de détention plus longues, des taux d'imposition marginaux ou des taux d'inflation plus faibles, et des taux de rendement réels plus élevés. Cependant, les retraits d'un REEE seront le plus souvent imposés pour les étudiants qui sont assujettis à des taux d'imposition très bas ou nuls, ce qui fait que le mécanisme s'apparente en fait à une assiette de taxation anticipée de la consommation (un profil I/E/E).

Le nouveau régime enregistré d'épargne invalidité (REEI) à l'intention de bénéficiaires handicapés est structuré comme le REEE, et la plupart des bénéficiaires sont imposés à des taux très bas ou nuls. Par conséquent, le REEI s'apparente également à une assiette de taxation anticipée de la consommation. Conformément aux objectifs sociaux de ces régimes, les cotisations à un REEE ou à un REEI donnent droit à des subventions correspondantes qui encouragent effectivement à épargner davantage au moyen de ces mécanismes qu'une taxe pure sur la consommation, en particulier pour les cotisants à faible revenu.

Si le projet de loi C-253 avait été adopté par la Chambre des communes, les cotisations à un REEE seraient devenues déductibles fiscalement et les retraits, tous imposables. À première vue, la structure semble être

celle d'une assiette consommation à taxation différée, mais les sommes retirées du REEE sont imposables pour l'étudiant, normalement à un taux très faible ou nul, ce qui signifie que les cotisations ainsi que les retraits seront exonérés d'impôt (un profil E/E/E). L'exonération de l'impôt tant sur l'économie que sur la consommation future déroge aux principes économiques acceptés. Outre les défauts de rédaction du projet de loi, qui faisaient que certains retraits étaient imposables alors que la cotisation n'était pas déductible, une bonne politique fiscale justifiait l'abandon de la proposition.

*Jonathan R. Kesselman*

Simon Fraser University, Vancouver

## ÉCRITURE DE JOURNAL N'EST PAS PAIEMENT

Dans une interprétation technique interne récente (2007-022931117, 14 juin 2007), l'ARC confirme que des écritures de journal constatant une dette au titre d'un paiement et la créance réciproque au titre d'un dividende en capital ne suffisent pas pour que le dividende soit considéré comme payé. Par conséquent, une écriture de journal ne permet pas à la société bénéficiaire d'ajouter le dividende dans son compte de dividendes en capital (CDC) de façon à pouvoir verser un dividende en capital à son tour à son propre actionnaire.

Dans l'IT, M. A est le seul actionnaire de A ltée, qui détient la totalité des actions en circulation de B ltée; les deux sociétés sont des sociétés « privées » au sens du paragraphe 89(1). B ltée déclare en faveur de A ltée un dividende égal au solde de son CDC et fait au moment opportun le choix de le considérer comme un dividende en capital (paragraphe 83(2)). A ltée ajoute le dividende en capital ayant fait l'objet du choix dans son propre CDC et déclare à son tour à M. A un dividende en capital égal au solde de son CDC.

Lors d'une vérification, l'ARC a établi que le dividende en capital n'était comptabilisé ni dans les livres de A ltée ni dans ceux de B ltée et qu'il n'y avait eu aucune sortie de fonds. Un représentant de A ltée et de B ltée a alors modifié les états financiers des deux sociétés pour rendre compte des nouvelles écritures de journal par lesquelles B ltée comptabilisait en débit un dividende versé et en crédit une somme due à A ltée, et A ltée comptabilisait en débit une créance sur B ltée et en crédit une somme due à M. A. L'ARC a cependant informé A ltée qu'elle avait dégagé des excédents résultant d'un choix au titre du dividende en capital et l'a imposé en application du paragraphe 184(2) de la partie III.

Selon l'IT, A ltée ne peut porter le dividende de B ltée dans son CDC, parce qu'un dividende en capital doit être reçu avant de pouvoir être ajouté au compte. Il est précisé en outre dans l'IT que la question de savoir si un montant est « reçu » est une question de fait et cite à cet égard le

jugement de la CSC dans *Hickman Motors* ([1998] 1 CTC 213) selon lequel les écritures comptables ne font que rendre compte des opérations et que ce sont les faits eux-mêmes qui en établissent la nature et la véritable substance. L'IT conclut que la simple passation d'écritures comptables par A ltée et B ltée ne constitue pas en soi le paiement d'un dividende. En conséquence, A ltée ne peut inclure un tel dividende dans son CDC avant de déclarer un dividende en capital à M. A. L'ARC reconnaît toutefois qu'un dividende peut être versé par une société et reçu par son bénéficiaire sans qu'il y ait eu transfert de fonds – p. ex., lorsqu'une société émet un billet à demande qui est accepté en règlement complet par le bénéficiaire.

L'IT affirme que, techniquement, l'impôt de la partie III pourrait s'appliquer à A ltée parce que le choix que la société a fait au titre du dividende en capital porte sur un montant supérieur au solde de son CDC, ce qui donne lieu à un impôt de 75 % sur le montant du dividende. L'ARC note également, toutefois, que A ltée est exemptée de l'impôt de la partie III en faisant un choix à l'égard d'un dividende distinct (paragraphe 184(3)) dans les 90 jours suivants la date de mise à la poste de l'avis de cotisation de la partie III, et M. A est imposé sur le dividende imposable distinct réputé en vertu de l'alinéa 184(3)c) seulement s'il a reçu le dividende. La question n'est pas abordée directement dans l'IT mais il semble, à la lumière des faits énoncés, que le dividende mentionné dans l'écriture de journal n'avait pas été « reçu » par M. A – mais seulement « payé » par le jeu de l'écriture de journal – et, en conséquence, nous supposons que le dividende n'est pas imposable pour M. A.

**L'ARC ne peut pas cotiser à la suite d'un avis de cotisation du Québec.** Dans une cause récente, *126632 Canada Ltée* (2008 CCI 132), la CCI a rendu une décision contre l'ARC, affirmant que cette dernière ne pouvait émettre un avis de nouvelle cotisation à un contribuable sur la seule foi d'un avis de nouvelle cotisation de Revenu Québec émis après un règlement avec le contribuable.

La société visée exploitait un petit restaurant. Une vérification antérieure de l'ARC s'était soldée par l'imposition d'un montant symbolique; plus tard, Revenu Québec, s'appuyant sur une « évaluation de toute évidence exagérée », avait émis un avis de cotisation arbitraire au contribuable pour un revenu non déclaré. Après que le contribuable se fut opposé à l'avis de cotisation de Revenu Québec, les deux parties en étaient venues à un règlement pour environ 10 % du montant évalué au départ. La CCI a affirmé que l'ARC ne pouvait simplement s'appuyer sur le second avis de nouvelle cotisation de Revenu Québec pour lever à nouveau un impôt fédéral sur le contribuable sans vérifier les faits elle-même. La cause a été entendue dans le cadre de la procédure informelle de la CCI et ne peut donc servir de précédent.

*Paul Hickey*

KPMG LLP, Toronto

## LE POINT SUR LES CRÉDITS DE R&D PROVINCIAUX

Les crédits d'impôt de R&D des provinces et territoires peuvent être disponibles pour une société. Par contre, un particulier ne peut demander ce type de crédit qu'au Québec, à Terre-Neuve-et-Labrador et au Yukon. Voir le tableau 1 pour un sommaire des crédits.

Les crédits d'impôt des provinces et des territoires sont considérés comme de l'aide gouvernementale aux fins fiscales fédérales, et de ce fait viennent réduire les dépenses qui sont admissibles à la déduction de R&D au fédéral et aux crédits d'impôt à l'investissement fédéral. Pour les récentes modifications de R&D au fédéral, voir

Tableau 1 Crédits d'impôt pour la R&D

	Taux	Portés en réduction	Remboursable	Report rétrospectif	Report prospectif
	en pourcentage			en années	
<b>Alberta<sup>a</sup></b>					
RS&DE après 2008	10	L'IRP	Oui	s.o.	s.o.
<b>Colombie-Britannique</b>					
SPCC admissibles <sup>b</sup>	10	L'IRP	Oui	s.o.	s.o.
Sociétés en général	10	L'IRP	Non	3	10
<b>Manitoba</b>	20	L'IRP	Non	3	10
<b>Nouveau-Brunswick</b>	15	L'IRP	Oui	s.o.	s.o.
<b>Terre-Neuve-et-Labrador</b>	15	L'IRP	Oui	s.o.	s.o.
<b>Nova Scotia</b>	15	L'IRP	Oui	s.o.	s.o.
<b>Ontario</b>					
Crédit d'impôt pour l'innovation <sup>c</sup>	10	L'IRP et la TPC	Oui	s.o.	s.o.
Crédit d'impôt pour les entreprises parrainant les instituts de recherche <sup>d</sup>	20	L'IRP et la TPC	Oui	s.o.	s.o.
RS&DE pour les années d'imposition se terminant après 2008	4,5	L'IRP et la TPC	Non	3 (pour les années se terminant après 2008)	20
<b>Québec</b>					
Crédit d'impôt R&D 17,5 to 37,5 sur les salaires <sup>e</sup>		L'IRP et la TPC	Oui	s.o.	s.o.
Autres crédits d'impôt <sup>f</sup>	35	L'IRP et la TPC	Oui	s.o.	s.o.
<b>Saskatchewan</b>	15	L'IRP	Non	3	10
<b>Yukon<sup>g</sup></b>	15	L'IRP	Oui	s.o.	s.o.

(Le tableau est conclué sur la prochaine page.)

**Tableau 1 Conclue**

Note: IRP = impôt sur le revenu provincial ou territorial; TPC = taxe provinciale sur le capital. Les Territoires du Nord-Ouest, le Nunavut et l'Île-du-Prince-Édouard n'ont pas d'incitatif à la R&D.

<sup>a</sup> En Alberta, le crédit annuel maximum est de 400 000 \$. <sup>b</sup> Le crédit d'impôt remboursable en R&D de la Colombie-Britannique est limité à 10 % du moindre de : 1) les dépenses de R&D admissibles en C.-B. et 2) le plafond fédéral des dépenses de R&D (soit un crédit annuel maximum de 300 000 \$ pour les années d'imposition se terminant après le 25 février 2008). <sup>c</sup> En Ontario, pour les années d'imposition se terminant après le 25 février 2008, les sociétés qui ont un revenu imposable inférieur à 400 000 \$ et un capital imposable (pour l'année précédente et par groupe mondial de sociétés associées) inférieur à 25 M\$ peuvent demander le CIIO sur un montant maximum de dépenses de 3 M\$, pour un crédit annuel maximum de 300 000 \$. Les sociétés ayant un revenu imposable compris entre 400 000 \$ et 700 000 \$ ou un capital imposable compris entre 25 M\$ et 50 M\$ sont admissibles à un crédit partiel. Le crédit s'applique à 100 % des dépenses courantes et à 40 % des dépenses en capital. (Voir le tableau 2 pour les fourchettes qui s'appliquent aux années d'imposition précédentes.) <sup>d</sup> Le crédit d'impôt de l'Ontario pour les entreprises parrainant les instituts de recherche correspond à 20 % des paiements admissibles (jusqu'à 20 M\$ annuellement par groupe de sociétés associées) à un institut de recherche admissible de l'Ontario, pour un crédit annuel maximum de 4 M\$. <sup>e</sup> Les sociétés du Québec contrôlées par des Canadiens qui ont des actifs inférieurs à 50 M\$ par groupe mondial de sociétés associées pour l'année précédente peuvent demander le crédit au taux de 37,5 % sur la première tranche de 3 M\$ de salaires en R&D par groupe de sociétés associées et la moitié des paiements à des sous-traitants non liés, jusqu'à concurrence d'un crédit annuel maximal de 1,125 M\$. (Pour les années d'imposition se terminant avant le 14 mars 2008, la limite des salaires était de 2 M\$; des règles transitoires s'appliquent aux années d'imposition qui comprennent le 13 mars 2008.) Pour celles dont les actifs se situent entre 50 M\$ et 75 M\$, le taux est graduellement réduit à 17,5 %, soit le taux pour tous les autres contribuables. <sup>f</sup> Les autres crédits comprennent les crédits pour les centres de recherche universitaire, les consortiums de recherche et les partenariats privés. Dans certains cas, le crédit est disponible sur 80 % des paiements à des entités admissibles, comme une université. <sup>g</sup> Le crédit d'impôt de R&D du Yukon est de 20 % sur les dépenses admissibles en R&D effectuées au Collège du Yukon.

**Tableau 2 Paramètres du crédit d'impôt à l'invention de l'Ontario**

	Années d'imposition se terminant	
	Avant le 26 février 2008	Après le 25 février 2008 <sup>a</sup>
	<i>en dollars</i>	
Plafond des dépenses du CIIO . . . . .	2 million	3 million
Fourchette d'élimination progressive		
Revenu imposable . . . . .	400 000 à 600 000	400 000 à 700 000
Capital imposable . . . . .	25 million à 50 million	25 million à 50 million

<sup>a</sup> Le calcul du plafond des dépenses pour une année d'imposition qui chevauche la date d'entrée en vigueur nécessite des calculs distincts à l'aide des anciennes et des nouvelles fourchettes.

« CII pour la RS&DE au fédéral », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, avril 2008. Des modifications récentes ont bonifié les crédits de R&D en Alberta, en Ontario et au Québec. L'Alberta introduira un crédit d'impôt remboursable de 10 % sur les dépenses admissibles de R&D engagées après le 31 décembre 2008 (crédit maximum annuel de 400 000 \$). L'Ontario a

rehaussé les paramètres servant à déterminer le crédit d'impôt à l'innovation (CIIO) comme le montre le tableau 2. De plus, à compter des années d'imposition se terminant après 2008, un nouveau crédit non remboursable de 4,5 % remplacera la déduction de l'Ontario pour la partie du crédit d'impôt à l'investissement fédéral liée aux dépenses de R&D en Ontario étant donné que la déduction sera refusée lorsque l'Ontario harmonisera son assiette d'impôt sur le revenu des sociétés avec l'assiette fédérale. Les bonifications du Québec qui s'appliquent aux années d'imposition se terminant après le 13 mars 2008 font passer la limite des dépenses admissibles de 2 millions à 3 millions pour le crédit de R&D salaire de 37,5 %, et permettent que la recherche précompétitive avec des partenaires publics soit admissible au crédit d'impôt pour la recherche réalisée en partenariat privé. De plus, la Saskatchewan a indiqué qu'elle examinera son programme de R&D dans le but d'améliorer son efficacité.

*Vik Sachdev*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

*Kent B. Smith*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Ottawa

## LE MAUVAIS TRIBUNAL ET LE MAUVAIS CONTRIBUABLE

Dans le récent arrêt *FMC Technologies* (2008 CF 871), le contribuable, une filiale canadienne (FMC) d'une société mère suisse (FOCI), a fait une demande de contrôle judiciaire à la Cour fédérale (CF) relativement à une cotisation d'impôt de l'ARC. FMC s'est vue refuser un remboursement au titre de retenues d'impôt payées par FOCI à l'égard de services rendus en vertu d'un contrat de services de gestion conclu avec un tiers résidant au Canada.

FMC et FOCI et d'autres participants d'une coentreprise avaient conclu un contrat de prestation de services (contrat TSA) dans le cadre de la mise en valeur du champ pétrolier Terra Nova, situé sur les Grands Bancs de Terre-Neuve. Petro-Canada, qui était l'un des coentrepreneurs, était chargée de l'exploitation, et elle agissait comme mandataire pour les autres coentrepreneurs. Comme FOCI n'était pas en mesure de fournir de services au Canada, elle avait subséquemment conclu un contrat de cession selon lequel elle cédait à FMC la responsabilité des services, des installations et de l'approvisionnement en matériel au Canada, ces éléments étant définis de façon plus exhaustive dans le contrat de services de gestion. Avec le consentement obligatoire de Petro-Canada, FOCI a cédé à FMC les honoraires exigibles en vertu du contrat relativement à la prestation des services aux Canada, pour lesquels FMC facturerait Petro-Canada (et qui comprennent un élément de profit). FOCI conservait le droit de poursuivre Petro-Canada en cas de



défaut de paiement. Un des éléments-clés du contrat TSA était que FOICI ne pouvait céder à un tiers ses intérêts, droits et obligations en vertu du contrat TSA; elle pouvait cependant céder les sommes qui lui étaient dues, mais uniquement avec le consentement de Petro-Canada.

Sur une période de quatre ans, FMC a facturé environ 18 millions de dollars à Petro-Canada pour des services rendus au Canada. Un avis de nouvelle cotisation a ensuite été émis à Petro-Canada en vertu de l'article 105 du Règlement pour défaut de retenue de 15 % sur les paiements faits à la société non-résidente FOICI au titre de services rendus au Canada. L'ARC a reconnu que les services avaient véritablement été rendus par FMC et que les montants en cause avaient été versés directement à FMC, qui les avait inclus, avec l'élément de profit, dans sa déclaration de revenus canadienne. Selon l'ARC, légalement, ces montants découlaient du contrat TSA et n'étaient payables qu'à FOICI, celle-ci étant la seule partie au contrat TSA qui pouvait en être le « bénéficiaire ». Petro-Canada s'était d'abord opposée à la cotisation en vertu de l'article 105 du Règlement, mais elle n'était pas allée plus loin, probablement parce qu'elle avait été entièrement indemnisée par FMC. Petro-Canada (en réalité FMC) avait payé la retenue d'impôt de 15 %, les intérêts et les pénalités sur une somme au titre d'un montant que FMC avait inclus dans son revenu au Canada en vertu de la partie I pour une année qui était maintenant prescrite.

FMC a interjeté appel devant la CCI relativement à la retenue d'impôt, mais elle a été déboutée parce qu'elle n'avait pas qualité pour contester l'obligation de retenue de Petro-Canada sur l'impôt à payer de FOICI. FMC a alors demandé un remboursement de l'impôt payé en trop en vertu des paragraphes 164(1) et (1.1), faisant valoir que l'alinéa 153(1g) prévoit que les sommes payées au titre des retenues d'impôt sont payées « au titre de l'impôt du bénéficiaire » pour l'année : les sommes effectivement retenues par Petro-Canada en vertu de l'article 105 du Règlement auraient donc dû être créditées aux acomptes de l'impôt en vertu de la partie I de FMC. Le ministre a refusé la demande de remboursement de FMC, arguant qu'en droit, c'est FOICI, et non FMC, qui était le bénéficiaire des paiements.

Avec quelques derniers recours disponibles, FMC a présenté à la CF une demande de contrôle judiciaire des actes administratifs posés par le ministre, faisant valoir que celui-ci avait commis une erreur de droit en concluant que FMC n'était pas le bénéficiaire des paiements de Petro-Canada. FMC prétendait également que comme elle ne pouvait plus contester l'impôt calculé en vertu de la partie I pour les années prescrites, il était équitable pour elle d'obtenir une mesure d'allègement de ce qui revenait essentiellement à une double imposition. Le contribuable prétendait qu'un contrôle judiciaire était approprié en l'espèce et qu'il s'agissait d'une question de droit administratif et non exclusivement d'une question d'impôt.

Le tribunal a conclu que FMC Canada tentait de

contester indirectement la cotisation de la retenue d'impôt de Petro-Canada. Même sans examiner la question de savoir si un contribuable peut contester la cotisation d'un autre, le tribunal a déterminé qu'une contestation d'impôt par un contribuable relevait exclusivement de la CCI, et que la CF n'avait pas compétence pour être saisie de l'affaire. Il a cité à l'appui l'arrêt *Addison & Leyen* (2007 CSC 33) de la Cour suprême du Canada, qui a conclu que le contrôle judiciaire ne devrait pas servir à créer une nouvelle forme de procédure destinée à contourner le système d'appel établi par le Parlement en matière fiscale ainsi que la compétence de la CCI, et toute tentative de miner ou de saper l'intégrité et l'efficacité du système devrait être rejetée. Dans ce contexte, le contrôle judiciaire devrait demeurer un recours de dernier ressort.

La CF a cependant indiqué que la norme de contrôle judiciaire réside dans le caractère raisonnable de la décision du ministre, compte tenu des faits et de sa nature, et non pas dans son caractère approprié. En l'espèce, toutefois, la CF a conclu que la conclusion du ministre était juste. Le tribunal a fait remarquer que le ministre avait conclu que c'est FOICI, et non FMC, qui était le bénéficiaire des paiements de Petro-Canada. Même si FOICI avait confié la prestation de services au Canada en sous-traitance à FMC et qu'elle lui avait cédé les honoraires correspondants, ces ententes ne changeaient rien au fait que FOICI était le seul bénéficiaire des paiements en vertu du contrat TSA. FOICI a peut-être payé des impôts en trop, a ajouté le tribunal, parce que tous les montants reçus se rapportant aux services de FMC avaient été imputés à titre de paiements dus à FMC. Et seule FOICI peut demander un remboursement de la retenue d'impôt des non-résidents (*Sentinel Hill* (2008), 89 OR (3d) 30 (CA)). Par conséquent, FMC n'avait pas payé d'impôt en trop, mais elle avait engagé des frais puisqu'elle avait indemnisé Petro-Canada.

Ce jugement met en lumière la nécessité, lorsque l'on prépare et examine des contrats, de voir si, dans les circonstances souhaitées, toutes les parties pertinentes seront liées. Les fiscalistes savent que les contrats de sous-traitance qui servent souvent de solution miracle ne sont peut-être pas efficaces en matière d'impôt si, entre autres choses, ils ne lient pas une partie donnée à l'opération prévue.

*John Jakolev et Graham Turner*

Jet Capital Services Limited, Toronto

## REFORMULATION DES RÈGLES RELATIVES AUX SEA

Les propositions législatives publiées le 14 juillet 2008 reformulent l'alinéa 95(2)f proposé initialement le 2 octobre 2007, mais retiré du projet de loi C-28, en raison sans doute de préoccupations techniques et de la nécessité d'adopter rapidement le projet de loi. (Voir

« Monnaie de calcul des sociétés affiliées », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, décembre 2007.) Ces modifications s'appliquent aux années d'imposition des sociétés étrangères affiliées (« SEA ») commençant après le 2 octobre 2007, mais un contribuable peut, au moyen d'un choix, demander qu'elles s'appliquent aux années d'imposition commençant après le 31 décembre 1994, le 20 décembre 2002 ou le 27 février 2004.

La reformulation englobe les alinéas 95(2)f) à (f.15), le paragraphe 95(2.6) et les définitions suivantes du paragraphe 95(1) : société antécédente, monnaie de calcul, société acquise désignée et personne ou société de personne déterminée. Comme dans la version précédente, les modifications renferment une règle principale, une règle de lecture, des règles relatives à la monnaie et une règle d'exclusion, chacune étant décrite par le ministère des Finances dans les notes explicatives.

La règle d'exclusion prévoit généralement qu'un revenu, un gain ou une perte d'une SEA ne comprend pas quelque partie accumulée pendant que le ou les biens ou l'entreprise étaient détenus par des personnes sans lien de dépendance. Les modifications traitent de la plupart des préoccupations antérieures. Une SCAN devrait être en mesure d'acquérir une SEA d'une société mère étrangère liée et d'exclure les montants antérieurs à l'acquisition. Dans l'exemple 1 des notes explicatives ayant trait à l'exclusion de la « société acquise désignée », une société mère canadienne constitue une société (Acheteuse) dans le but d'acquérir une société cible canadienne qui détient SEA 1 qui, pour sa part, détient SEA 2. Une fusion en vertu du paragraphe 87(11) fait naître la société fusionnée. La proposition reformulée devrait normalement permettre l'exclusion appropriée. Il n'est plus nécessaire que la fusion ou la liquidation visant à créer la société antécédente fasse partie de la série d'opérations comprenant l'acquisition sans lien de dépendance de la cible canadienne, et les fusions autres qu'en vertu du paragraphe 87(11) ne sont pas admissibles. Par conséquent, l'exclusion ne semble possible que s'il y a fusion verticale ou liquidation; de plus, des règles d'exclusion différentes s'appliquent selon que le ou les biens sont vendus avant ou après l'événement. La règle relative à l'exclusion peut ne pas fonctionner parfaitement dans toutes les situations; si SCAN (ou une SCAN liée) détenait une participation de 1 % dans la SEA avant d'acquérir le solde des intérêts dans SEA auprès de sa société mère étrangère liée, aucune exclusion n'est permise pour la nouvelle participation dans SEA qu'elle a acquise dans la période au cours de laquelle elle détenait la participation de 1 %. Si dans l'exemple 1 des notes explicatives la filiale canadienne de la société cible canadienne détenait une participation de 1 % dans SEA 1 et qu'elle n'a pas été fusionnée ou liquidée, il n'y a pas d'exclusion pour la période au cours de laquelle la participation de 1 % était détenue.

L'exemple des notes explicatives précise que lors de la fusion de Acheteuse et de la cible canadienne, Fusionnée

peut avoir droit de majorer le PBR des actions de SEA 1 en vertu de l'alinéa 88(1)d) et, ainsi, elle peut rétablir les surplus excédentaires de FA 1 et de FA 2 en vertu de l'article 5905(5.1) du Règlement proposés ((5.2) en cas de liquidation). Il appert que le ministère des Finances assimile l'exclusion prévue d'une société acquise désignée à une acquisition directe de SEA 1 par Acheteuse, pour laquelle il n'y a généralement pas de report des surplus excédentaires. Une note relative à l'exemple 1 précise que les règlements pourraient être modifiés pour rétablir les surplus excédentaires, sans toutefois parler de majoration : la perte du report de surplus pourrait être inappropriée en l'absence de majoration et pourrait être rétroactivement préjudiciable aux contribuables concernés.

La règle principale, la règle de lecture et la règle relative à la monnaie contenues dans les propositions précédentes sont pour l'essentiel maintenues. Cependant, la règle relative à la monnaie qui était prévue pour les distributions, etc., dans les sous-alinéas 95(2)f.2)(iv) et (v), n'a pas été réintroduite, peut-être parce que la notion de CV étranger sera réexaminée par le comité qui revoit les questions de fiscalité internationale. De plus, la règle relative à la monnaie prévoit maintenant que tout REATB résultant de gains en capital sur des biens exclus est calculé au moyen de la monnaie de calcul; le résultat est converti en dollars canadiens au taux du moment.

*Paul Barnicke et Melanie Huynh*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## FIDUCIES RÉSIDENTIELLES

La possession d'une résidence, soit d'une résidence principale ou secondaire au Canada, ou d'une propriété en Floride, au moyen d'une fiducie est devenue un moyen extrêmement populaire qui permet notamment d'éviter les frais d'homologation, les droits successoraux aux États-Unis (pour une propriété aux États-Unis), ainsi que l'impôt sur les gains en capital qui s'applique au décès. Le recours à une fiducie facilite également la possession d'une résidence secondaire en tant que résidence familiale. S'il est prévu que la fiducie demande l'exemption de la résidence principale, il importe de déterminer si la structure de la catégorie des bénéficiaires permet de maximiser la totalité des exemptions à l'intérieur et à l'extérieur de la fiducie.

Une fiducie peut désigner comme résidence principale un logement normalement habité au cours de l'année par un bénéficiaire déterminé si plusieurs conditions sont remplies. La désignation doit être faite en bonne et due forme à l'aide d'un formulaire prescrit. Les fiduciaires doivent définir chaque bénéficiaire déterminé pour l'année : chaque particulier qui détient un intérêt à titre de bénéficiaire dans la fiducie (y compris un bénéficiaire subsidiaire, comme un bénéficiaire qui détient un droit d'occupation valable uniquement après la mort d'une

autre personne, ou qui a un droit à vie d'occupation d'un logement) qui habite normalement le logement, ou dont un époux ou conjoint de fait, ancien ou actuel, ou l'enfant, habite normalement le logement. En outre, une société ou une société de personnes qui n'est pas un organisme de bienfaisance enregistré ne peut pendant l'année détenir dans la fiducie un intérêt à titre de bénéficiaire.

Lorsque la fiducie désigne une propriété à titre de résidence principale à l'égard d'un bénéficiaire déterminé, cette personne, ni aucune autre personne qui a été au cours de l'année civile son époux ou son conjoint de fait (sauf s'il y a eu séparation et que les deux conjoints sont séparés et vivent séparément) ou son enfant (sauf s'il est marié, s'il a un conjoint de fait ou s'il a 18 ans ou plus) ne peut désigner aucune autre propriété à titre de résidence principale pour la même année. En outre, si ce bénéficiaire déterminé n'est pas marié, n'a pas de conjoint de fait, ou n'a pas au moins 18 ans pendant l'année civile, aucune autre résidence principale ne peut être désignée par sa mère ou son père ou son frère ou sa sœur qui n'est pas marié, qui n'a pas de conjoint de fait ou qui a moins de 18 ans (qu'il ou elle habite normalement ou non la propriété de la fiducie).

De façon générale, le bénéficiaire déterminé ou son enfant, son époux ou son ancien époux doit habiter normalement le logement. Par exemple, il n'est généralement pas interdit à un bénéficiaire adulte qui est le frère ou la sœur d'un bénéficiaire déterminé de choisir comme résidence principale un logement qu'il possède directement et qu'il habite normalement, aussi longtemps qu'il n'habite pas normalement la propriété que la fiducie a désignée. Toutefois, ce n'est pas le cas si le frère ou la sœur ainsi que le bénéficiaire déterminé ont moins de 18 ans et ne sont pas mariés.

La fiducie ne peut désigner qu'une seule résidence pour une année donnée même dans les cas où une fiducie personnelle a été créée p. ex. par une personne qui possède deux maisons qu'elle réserve chacune à l'un de ses deux enfants adultes. En outre, si la fiducie désigne l'une des propriétés, celle-ci est alors réputée avoir été désignée par chacun des bénéficiaires déterminés, et aucun d'entre eux ne peut désigner une autre propriété pour cette année. La politique sous-jacente à ce résultat ne semble pas très claire; une fiducie distincte doit être créée pour que chaque résidence puisse être détenue à titre de résidence principale. Chaque fiducie peut à sa discrétion désigner certains enfants ou chacun d'eux (mais pas les parents) à titre de bénéficiaire. Seul l'enfant bénéficiaire qui occupe la résidence de la fiducie est admissible à titre de bénéficiaire déterminé de la fiducie; si l'enfant est majeur, seulement cet enfant, son époux et ses enfants mineurs non mariés sont réputés avoir désigné la résidence comme résidence principale.

Dans le cas d'une résidence secondaire détenue dans une fiducie, on peut soutenir que chaque bénéficiaire qui est membre de la famille et qui a utilisé et qui utilise la

résidence secondaire de façon saisonnière habite normalement la résidence secondaire. Ainsi, la désignation de la résidence secondaire comme résidence principale de la fiducie peut avoir un effet défavorable sur l'exemption de la résidence principale de plusieurs bénéficiaires. La désignation à l'égard de l'un des bénéficiaires est réputée être valable pour chacun des autres bénéficiaires déterminés de la fiducie, de sorte que le bénéficiaire qui n'utilise la résidence secondaire qu'occasionnellement peut ne pas pouvoir désigner une autre résidence comme résidence principale.

Subsidairement, une société, qui n'a pas nécessairement été constituée à cette fin, peut détenir le titre de la résidence à titre de nu-fiduciaire (« *bare trustee* ») des clients (soit la mère ou le père) qui en sont les propriétaires bénéficiaires. La résidence fait partie des actifs de la succession du conjoint survivant, mais elle peut figurer dans son testament si elle n'est pas assujettie aux frais d'homologation. Aucun droit de cession immobilière ne s'applique sur la cession du titre juridique à la société puisqu'il n'y a pas de changement de la propriété bénéficiaire. Un acte de transfert à une société doit être signé par les détenteurs actuels des titres. Un affidavit des droits de cession immobilière à l'égard d'une cession entre fiduciaires doit être signé, et la société doit signer une déclaration de fiducie pour que la société puisse signer une confirmation qu'elle détient le titre en tant que nu-fiduciaire. Aucuns frais d'homologation ne sont payables au décès du conjoint survivant.

Une fiducie canadienne convenablement structurée pour détenir une résidence aux États-Unis permettra d'éviter les droits successoraux des États-Unis et les avantages imposables au Canada et elle aura droit au taux d'impôt de 15 % sur les gains en capital à long terme des États-Unis (une société paie un impôt de 34 % aux États-Unis). L'impôt canadien est payable à la cession et un crédit pour impôt étranger est accordé pour tout impôt aux États-Unis. La fiducie canadienne doit être soigneusement structurée de façon à ne pas recevoir le titre de fiducie dite « *grantor* » aux États-Unis.

*Jack Bernstein et Elisabeth Atsaidis*

Aird & Berlis LLP, Toronto

## DROITS ENVIRONNEMENTAUX PROVINCIAUX

Les droits environnementaux provinciaux, bien qu'ils soient moins généralisés et moins visibles que les taxes de vente, sont levés depuis de nombreuses années dans un effort visant à confier aux sociétés responsables (les responsables de la gérance) certains des coûts du recyclage et de l'élimination ou de la destruction des emballages, des déchets dangereux et du matériel électronique qu'elles apportent dans une province. La

logistique administrative que cela représente pour elles peut se traduire par un coût significatif et grandissant.

Sous réserve de certaines règles du seuil minimum, une société doit généralement s'inscrire comme responsable de la gérance si elle réside dans une province et que sa marque, comme propriétaire ou titulaire de licence, se trouve sur tout produit, emballage ou imprimé visé par des droits environnementaux. Si le propriétaire ou le titulaire de licence de la marque ne réside pas dans la province, la personne qui y importe les produits ou qui y effectue les premières fournitures pourrait être tenue de s'inscrire comme responsable de la gérance et d'acquiescer les droits applicables. Un franchiseur pourrait aussi être tenu de s'inscrire comme responsable de la gérance à l'égard de la totalité du matériel désigné dans le cadre du réseau de franchise; certaines sociétés peuvent s'inscrire sur une base volontaire, habituellement pour alléger le fardeau d'autres parties.

Les programmes bien connus de collecte des matières recyclables dans les bacs bleus en Ontario et au Québec ont été conçus et créés pour que les sociétés assument la moitié des coûts municipaux nets associés aux programmes de recyclage résidentiels. Les droits sont imposés au responsable de la gérance qui utilise des imprimés et des produits d'emballage, dont les plastiques, l'acier et d'autres métaux, l'aluminium et le verre. Le responsable de la gérance doit collecter ses produits et imprimés visés et en déclarer annuellement le poids en kilogrammes par sous-catégorie. Ainsi, en Ontario, les droits pour 2008 s'établissent à 18,449 cents par kilogramme pour certains plastiques et à 2,182 cents par kilogramme pour les magazines et les catalogues.

La Colombie-Britannique, l'Alberta, le Québec et l'Ontario ont également mis en place des programmes destinés aux entreprises qui fabriquent et commercialisent des produits ménagers dangereux courants et d'autres matières comme la peinture, les piles jetables, l'antigel, les pesticides et les fertilisants. Comme c'est le cas avec les programmes de collecte dans les bacs bleus, les entreprises paient des droits sur ces produits pour financer les coûts de la collecte, du réacheminement et du recyclage des matières dangereuses. Les droits et les produits visés varient d'une province à l'autre.

La Colombie-Britannique, l'Alberta, la Saskatchewan, le Manitoba et la Nouvelle-Écosse (et l'Ontario en avril 2009) lèvent également des droits environnementaux sur la vente aux consommateurs dans la province de produits électroniques désignés : téléviseurs, ordinateurs, moniteurs, imprimantes, claviers et numériseurs. Les droits ainsi recueillis serviront au financement de programmes destinés à inciter les consommateurs à apporter leur matériel informatique désuet dans des centres de collecte pour traitement et recyclage. Généralement, les programmes provinciaux de gestion des déchets électroniques permettent aux fournisseurs de produits électroniques de faire passer les droits environnementaux directement au consommateur au

moment de la vente. En Alberta, la première province à avoir mis le programme en place, les droits, qui varient entre 8 \$ sur les imprimantes et appareils multifonctionnels et 45 \$ sur les gros téléviseurs, sont facturés par le détaillant au client au moment de la vente.

Tous ces droits ne sont pas encore imposés dans chaque province, mais toutes envisagent de le faire. Mais des problèmes de conformité se posent, à savoir : 1) connaissance et suivi de la totalité des droits environnementaux, celle-ci étant appelée à augmenter avec le temps; 2) déclaration régulière aux gouvernements provinciaux des quantités et du poids des produits assujettis aux droits; et 3) calcul et remise des droits applicables aux produits visés. Le fardeau administratif peut être lourd pour une entreprise, de sorte que l'élaboration de systèmes de suivi et de déclaration efficaces est essentielle pour assurer la conformité.

*Audrey Diamant et Eric Paton*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

### Traités

En 2008, la **Barbade** envisage d'étendre activement son réseau de conventions fiscales, y compris des conventions avec l'Argentine, la Belgique, le Brésil, le Chili, la Colombie, la République tchèque, l'Inde, l'Irlande, la Malaisie, le Nigeria, la Russie et l'Afrique du Sud. Le Mexique a tenu des négociations avec l'Uruguay (pour la conclusion d'une première convention) et avec la Suisse, et elle a signé une nouvelle convention avec l'Allemagne. La convention **Mexique/Allemagne** a été conclue en allemand, en espagnol et en anglais, chaque version ayant le même poids. Si l'interprétation des textes en allemand et en espagnol diverge, la version anglaise aura préséance.

### Royaume-Uni

Pour les années d'imposition qui chevauchent l'année financière 2008 au Royaume-Uni, qui a été marqué par une réduction du taux d'impôt des sociétés qui est passé de 30 % à 28 %, le *2008 Finance bill* ne tient pas compte des restrictions possibles relativement au crédit pour impôts étrangers à un montant moindre que l'impôt des sociétés au Royaume-Uni sur un dividende étranger. Le *2009 Finance bill* viendra corriger rétroactivement cette erreur, et dans l'intérim, le HMRC utilisera son pouvoir discrétionnaire réglementaire pour octroyer des allègements.

De nouveaux règlements sur l'évitement fiscal récemment publiés entreront en vigueur le 1<sup>er</sup> novembre 2008; ceux-ci précisent l'information qui doit être fournie par le promoteur d'un arrangement fiscal à ses clients et par un client aux autres bénéficiaires possibles de l'arrangement.

## Hong Kong

Hong Kong et Dubaï ont signé un protocole d'entente concernant les produits financiers islamiques. La *Hong Kong Airport Authority* émettra les premières obligations islamiques de Hong Kong, recueillant ainsi un montant anticipé de 1 G\$ US. La renonciation de certains impôts à Hong Kong a pour but de stimuler le développement du secteur financier islamique à Hong Kong.

## Liechtenstein

Le Liechtenstein et l'Union européenne ont conclu des négociations visant la conclusion d'un accord visant à contrer la fraude, lequel renforce l'échange de renseignements dans le cas d'infractions fiscales; il porte également sur une aide administrative et juridique mutuelle en cas de fraude fiscale directe, un processus d'échange de renseignements mutuel pour toutes les infractions fiscales indirectes, ainsi que des dispositions concernant le blanchiment d'argent.

La banque qui avait été aux prises avec des enquêtes de plusieurs pays relativement à ses comptes secrets a retenu les services d'une firme comptable (tierce partie) pour commencer une analyse indépendante de ses activités.

## OCDE

Le Conseil de l'OCDE a adopté le contenu de la mise à jour 2008 du Modèle de convention fiscale. Le 7 juillet 2008, le Comité des affaires fiscales a rendu public un document de travail contenant une nouvelle version de

l'article 7 de la convention modèle (bénéfices des entreprises) et des commentaires révisés sur les principes servant à déterminer l'attribution des bénéfices à un ES. Les parties intéressées peuvent faire parvenir leurs commentaires à [jeffrey.owens@oecd.org](mailto:jeffrey.owens@oecd.org) avant le 31 décembre 2008.

En 2006, le Comité des affaires fiscales avait créé un groupe consultatif officieux chargé d'étudier les avantages des conventions fiscales à la disposition des véhicules de placement collectif et les procédures incidentes pour les investisseurs transfrontaliers. Le groupe a précisé qu'il émettra dans son rapport final de janvier 2009 des recommandations substantielles sur les questions juridiques et fiscales qui ont été soulevées.

## Australie

Le 6 août 2008, le *Department of the Treasury* a rendu public son premier rapport dans le cadre d'une révision du régime fiscal australien. Le rapport formule des commentaires sur les défis et les opportunités qui se présenteront dans le prochain siècle sur les plans démographiques, sociaux, économiques et environnementaux et compare le régime fiscal australien avec celui d'autres pays.

*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.