

LES LARGES POUVOIRS D'ENQUÊTE DE L'ARC

Dans *Redeemer Foundation* (2008 CSC 46), la Cour suprême du Canada (CSC) a récemment conclu, à quatre contre trois, que l'ARC pouvait, sans autorisation judiciaire préalable, demander des renseignements sur l'identité des donateurs d'un organisme de bienfaisance. Le tribunal a conclu que l'ARC avait le droit d'obtenir les renseignements nécessaires sur les donateurs pour déterminer s'il existe des motifs d'annulation de l'enregistrement de l'organisme de bienfaisance.

Redeemer Foundation, un organisme de bienfaisance enregistré, gérait un programme de prêts destiné à financer la formation d'étudiants à un collège affilié. En octobre 1998, l'ARC avait procédé à la vérification tant de l'organisme que du collège pour l'année d'imposition 1997. Au cours de la vérification, l'ARC s'est mise à douter de la validité de nombreuses contributions à l'organisme de bienfaisance comme dons de bienfaisance. En effet, il semblait que ces contributions étaient versées par des parents d'étudiants inscrits au collège, qui s'attendaient à ce que l'argent serve à financer les études de leurs enfants. L'organisme de bienfaisance n'avait pas été en mesure de fournir à l'ARC les formulaires de transmission dûment remplis indiquant l'identité du donateur et le nom de l'étudiant qui devait bénéficier du don.

En 2001, l'ARC a repris sa vérification pour les années d'imposition 1998 à 2000. Encore une fois, l'organisme de bienfaisance a informé l'ARC qu'elle n'avait pas conservé les formulaires de transmission pertinents pour les années en cause. L'ARC a alors signifié à l'organisme une demande lui enjoignant de tenir les registres requis, conformément au paragraphe 230(3) de la LIR. En 2003, après une demande verbale, l'organisme de bienfaisance a

fourni à l'ARC les renseignements sur les donateurs pour ses années d'imposition 2001 et 2002. L'ARC a informé l'organisme de bienfaisance qu'il existait peut-être des motifs pour annuler son statut d'organisme de bienfaisance et émettre des avis de nouvelle cotisation aux donateurs. Des avis furent envoyés à certains donateurs.

En 2004, l'organisme de bienfaisance a refusé de fournir les renseignements à l'ARC pour ses années d'imposition 2002 et 2003 au motif qu'en vertu du paragraphe 231.2(2), l'ARC doit d'abord obtenir une autorisation judiciaire de la Cour fédérale pour obtenir des renseignements sur des personnes non désignées nommément. En 2005, l'organisme de bienfaisance a présenté une requête pour que la demande de renseignements sur les donateurs formulée verbalement par l'ARC en 2003 fasse l'objet d'un contrôle judiciaire, même s'il avait obtenu à cette demande en fournissant les listes de donateurs et des renseignements connexes pour les années 2001 et 2002. L'organisme de bienfaisance sollicitait un jugement déclaratoire constatant l'irrégularité de la demande, ordonnant que les renseignements lui soient retournés et interdisant à l'ARC d'agir sur la foi des renseignements en cause et, notamment, d'établir de nouvelles cotisations à l'égard des donateurs dont l'identité lui aurait été révélée par ces renseignements. La Cour fédérale (CF) a conclu que l'utilisation par l'ARC des renseignements obtenus auprès de l'organisme de bienfaisance pour contacter les donateurs au sujet de leur nouvelle cotisation était illégale parce qu'elle avait été effectuée sans autorisation judiciaire préalable. Les renseignements en question devaient donc être retournés à l'organisme de bienfaisance et l'ARC ne pouvait agir sur la foi de ceux-ci pour émettre de nouvelles cotisations aux donateurs.

La CAF a annulé l'ordonnance de la CF et rejeté la demande de contrôle judiciaire. Elle a conclu, à l'unanimité, que les renseignements sur les donateurs étaient visés par les renseignements qu'un organisme de bienfaisance est tenu de consigner en vertu du paragraphe 230(2). Cette disposition, combinée au paragraphe 231.1(1), octroyait à l'ARC un pouvoir assez étendu pour examiner les registres du contribuable, et la demande formulée en 2003 par l'ARC était donc valide.

La CSC n'a pas retenu l'argument de l'organisme de bienfaisance selon lequel l'article 231.2 (qui exige une autorisation judiciaire pour obtenir des renseignements sur des personnes non désignées nommément) ne servirait à rien si l'article 231.1 était interprété comme autorisant l'ARC à obtenir des renseignements sur des tiers non désignés nommément au cours de la vérification d'un contribuable. La CSC a noté que toute autre conclusion obligerait l'ARC à obtenir une autorisation judiciaire toutes les fois qu'elle veut émettre une nouvelle

Dans ce numéro

Les larges pouvoirs d'enquête de l'ARC	1
Sommes impayées de la société remplacée	2
Explication technique sur la convention fiscale Canada/États-Unis	3
Impacts régionaux des initiatives fiscales fédérales	4
Renonciation par un mandataire	5
L'ARC conteste une décision commerciale	6
Taux d'impôt sur les dividendes et revenu de placement	7
Garantie à l'égard de l'impôt de départ	8
Signature de la convention fiscale entre les États-Unis et Malte	10
Actualités fiscales étrangères	11

cotisation à une personne non désignée nommément. Selon la CSC, l'ARC a demandé la liste des donateurs pour évaluer la validité du statut d'organisme de bienfaisance enregistré de l'organisme en question et elle avait donc manifestement un motif légitime de demander et d'utiliser les renseignements pour conclure sa vérification.

Selon la CSC, la liste de donateurs de l'organisme de bienfaisance appartient manifestement au type de registres qui doivent être tenus en vertu du paragraphe 230(2). Le tribunal a conclu qu'il serait illogique d'exiger d'un organisme de bienfaisance qu'il tienne des registres pour permettre à l'ARC de vérifier la légitimité des dons, mais d'obliger ensuite l'ARC à obtenir une autorisation judiciaire pour examiner ces registres. En outre, la restriction énoncée au paragraphe 231.2(2) (personnes non désignées nommément) ne devrait pas s'appliquer aux situations où les renseignements demandés sont nécessaires pour s'assurer que le contribuable visé par la vérification se conforme à la Loi. Le tribunal ajoute qu'un donateur peut raisonnablement s'attendre à ce que son don soit examiné si l'organisme fait l'objet d'une vérification, et il existe une possibilité qu'il fasse l'objet d'une enquête et qu'une nouvelle cotisation soit établie. L'effet combiné de l'obligation de tenue de registres en vertu de l'alinéa 230(2)a) et des pouvoirs d'inspection des registres prévus à l'article 231.1 permettait donc à l'ARC d'obtenir des renseignements sur l'identité des donateurs et elle n'était pas tenue d'obtenir une autorisation judiciaire avant de demander les renseignements.

Paul Hickey
KPMG LLP, Toronto

SOMMES IMPAYÉES DE LA SOCIÉTÉ REMPLACÉE

Dans l'arrêt *Dow Chemical Canada Inc.* (2008 CAF 231) de la CAF, le juge a affirmé que les intérêts courus mais impayés précédemment déduits par une société remplacée peuvent être inclus dans le revenu de la société issue de la fusion.

Si un contribuable doit une somme au titre d'une dépense déductible à une personne avec laquelle il avait un lien de dépendance au moment où la dépense a été engagée et à la fin de la deuxième année d'imposition qui suit et que la somme n'a pas encore été payée, celle-ci est incluse dans le revenu du contribuable pour la troisième année d'imposition suivant celle au cours de laquelle la dépense a été engagée (alinéa 78(1)a)). Le paragraphe 87(7) stipule que la Loi s'applique à une société issue de la fusion comme si cette nouvelle société avait contracté les dettes ou les autres engagements des sociétés remplacées au moment où la société remplacée les a contractés en vertu de la convention pertinente.

Selon les faits dans *Dow*, le 28 décembre 1998, Union Carbide avait emprunté des fonds auprès de sa société mère directe ou indirecte (une société liée), qui a ensuite affecté les intérêts compris dans l'engagement à une autre société liée, SFin. Dans son année d'imposition 2000 terminée le 31 décembre 2000, Union Carbide avait déduit environ 31 M\$ en intérêts courus qui n'avaient pas été payés à SFin dans la période en cause. La société mère ultime de Dow a acquis le contrôle de la mère d'Union Carbide le 6 février 2001, ce qui a fait apparaître une fin d'exercice à ce moment pour Union Carbide. Le 1^{er} octobre 2001, Union Carbide a fusionné avec la filiale canadienne Dow pour former Dow Nouvelle, faisant apparaître une autre fin d'exercice pour Union Carbide juste avant cette date. La première année d'imposition de Dow Nouvelle a été réputée débiter au moment de la fusion; pour cette année d'imposition, qui s'est terminée le 31 décembre 2001, le ministre a établi une nouvelle cotisation de Dow Nouvelle et, en vertu du paragraphe 78(1), a inclus dans son revenu la dépense d'intérêts courus déduite par Union Carbide pour sa troisième année d'imposition précédente.

La CCI a conclu que Dow Nouvelle et SFin étaient liées immédiatement avant la fusion, mais, pour que le paragraphe 78(1) s'applique, elles devaient également avoir été liées dans l'année d'imposition 2000 lorsque la dépense d'intérêts avait été engagée. Cependant, le tribunal a affirmé qu'aucune règle ne faisait que Dow Nouvelle et SFin étaient réputées liées dans l'année d'imposition 2000, lorsque les intérêts avaient été comptabilisés et que, en conséquence, le paragraphe 78(1) ne s'appliquait pas.

La CAF en a conclu différemment, à l'unanimité. Le tribunal a fait remarquer que la continuation des droits et engagements des sociétés remplacées dans les sociétés issues d'une fusion est un fil conducteur de l'article 87. Contrairement à la CCI, la CAF n'a relevé aucune ambiguïté dans l'article 87 : l'alinéa 87(7)d) fait succéder une société issue de la fusion aux sociétés remplacées relativement aux dettes engagées précédemment depuis le moment où les sociétés remplacées ont contracté les dettes. Étant donné que Union Carbide avait un lien de dépendance avec SFin au moment où l'obligation de payer les intérêts a pris naissance, Dow Nouvelle avait un lien de dépendance avec SFin à ce moment. De plus, Dow Nouvelle était réputée être liée à la société qu'elle remplaçait, Union Carbide, à la fin de sa deuxième année d'imposition suivant l'année au cours de laquelle les intérêts avaient été comptabilisés, juste avant la fusion (paragraphe 251(3.1)). Comme Union Carbide et SFin étaient également liées à ce moment – elles étaient contrôlées par la société mère Dow – Dow Nouvelle et SFin étaient aussi liées à ce moment. Par conséquent, comme l'exige le paragraphe 78(1), Dow Nouvelle et SFin étaient liées au moment où la dépense avait été engagée et à la fin de la deuxième année d'imposition suivant ce fait. La CAF a également rejeté la conclusion de la CCI

suivant laquelle il était contraire à l'objet et au but de l'article 78 d'inclure les intérêts dans le revenu de Dow Nouvelle parce que deux années d'imposition de 12 mois ne s'étaient pas écoulées; la CAF a souligné que le paragraphe 78(1) parle d'« années d'imposition » et non pas de « périodes de 12 mois ».

La CCI a affirmé que la première année d'imposition de Dow Nouvelle ne pouvait être considérée comme la troisième année d'imposition d'Union Carbide parce que les deux étaient des sociétés distinctes selon *Pan Ocean Oil Ltd.* (94 DTC 6412 (CAF)). Cependant, dans *Dow*, la CAF a soutenu qu'il n'était pas nécessaire que les trois années d'imposition mentionnées en paragraphe 78(1) appartiennent à un même contribuable; lors d'une fusion, la société issue de la fusion succède à la société remplacée pour ce qui est de la dépense d'intérêts. Les deux dernières années d'imposition d'Union Carbide ont donc été considérées comme si elles étaient celles de Dow Nouvelle.

La CCI a noté également que le paragraphe 78(2) prévoit expressément l'inclusion dans le revenu de la société mère des dettes précédemment déduites des sociétés qui sont liquidées, mais pas de celles qui sont fusionnées. La CAF a affirmé qu'une disposition semblable n'est pas nécessaire pour les sociétés fusionnées parce que, contrairement aux sociétés liquidées, elles continuent d'exister.

L'arrêt *Dow* confirme qu'aux fins du paragraphe 78(1), le paragraphe 87(7) fait succéder une société issue d'une fusion aux sociétés remplacées pour ce qui est des dettes et engagements. Même si, dans la décision rendue dans *Pan Ocean*, la CAF concluait que les sociétés remplacées et une société issue de la fusion constituaient des sociétés distinctes, dans *Dow*, le même tribunal a conclu que le paragraphe 78(1) n'exigeait pas que les années d'imposition en cause appartiennent à un même contribuable. L'arrêt *Dow* fait ressortir la différence entre fusion et liquidation : l'absence de dispositions analogues régissant chaque regroupement ne peut donner lieu à un traitement fiscal différent. L'arrêt *Dow* reconnaît également que l'expression « années d'imposition » peut faire référence à des périodes inférieures à 12 mois.

Parveen B. Esmail

Thorsteinssons LLP, Toronto

EXPLICATION TECHNIQUE SUR LA CONVENTION FISCALE CANADA/ÉTATS-UNIS

Le 10 juillet 2008, le Département du Trésor des États-Unis a publié son explication technique (l'explication) sur le cinquième protocole à la convention fiscale Canada/États-Unis. L'explication a été rédigée par le Département du Trésor, mais le Canada a eu l'occasion de prendre connaissance du document et de le commenter, ce qui a permis au ministère des Finances de publier le même jour un communiqué dans lequel il donne son accord à l'explication. L'explication peut ainsi être considérée comme une représentation des points de vue que partagent le Canada et les États-Unis quant au contenu du protocole. Toutefois, l'explication demeure silencieuse sur certaines questions pour lesquelles de plus amples directives étaient à la fois souhaitables et attendues, ce qui laisse les contribuables et les conseillers fiscaux dans une certaine incertitude quant à l'application de la convention. La discussion qui suit présente quelques commentaires de l'explication technique concernant les entités hybrides, la clause sur les restrictions apportées aux avantages et les retenues d'impôt sur les intérêts.

Les entités hybrides. Les nouveaux paragraphes IV(6) et IV(7) du protocole traitent de l'application de la convention à une entité hybride qui est considérée comme transparente sur le plan financier par un seul État. Tout d'abord, on ne savait pas si dans ce contexte une société S était considérée comme transparente sur le plan financier; comme il a été annoncé à la table ronde de l'AFI en mai 2008, l'explication confirme que les sociétés S sont considérées comme transparentes sur le plan financier aux fins de l'impôt aux États-Unis, mais pas au Canada. En vertu du paragraphe IV(6), un résident américain qui tire un revenu d'une source canadienne par l'intermédiaire d'une société S est considéré pour les besoins de la convention comme étant la personne qui tire le revenu; du fait que la société S n'est pas transparente sur le plan financier aux fins de l'impôt canadien, le Canada accorde les avantages prévus dans la convention à la société S.

Dans l'explication, on indique clairement que le Canada continue de considérer une s.r.l. qui tire un revenu d'une source canadienne comme le contribuable et lui impose de se conformer à toutes les exigences de conformité. Toutefois, dans la détermination de l'impôt à payer au Canada par la s.r.l., la mesure avec laquelle tout membre d'une s.r.l. a droit à l'exonération en vertu du paragraphe IV(6) peut être prise en considération. L'explication fait remarquer que l'ARC entend fournir davantage de directives quant à l'application pratique de cette disposition.

L'explication donne des directives pour ce qui est de déterminer si un résident d'un pays signataire de la convention est le propriétaire bénéficiaire du revenu tiré d'une entité transparente sur le plan financier. Dans l'explication, on affirme que la détermination de la personne qui tire le revenu doit être effectuée par l'État de résidence de la personne et que c'est l'État source qui devrait déterminer si cette personne est le propriétaire bénéficiaire du revenu. Cette répartition des tâches implique que la définition pertinente de l'expression « propriétaire bénéficiaire » soit celle du droit interne de l'État source, et non pas celle que l'on trouve en fiscalité internationale (OCDE).

L'article IV(6) du protocole représente une mesure palliative : dans certains cas, il offre aux entités hybrides une exonération en vertu de la convention. Toutefois, les nouveaux articles IV(7)a) et IV(7)b) révoquent les avantages de la convention dans certains cas lorsque le revenu est tiré d'une entité transparente sur le plan financier. Aucun des exemples fournis dans l'explication pour illustrer l'application de l'article IV(7) n'est particulièrement éclairant pour ce qui est de la question de l'interprétation. Officieusement, les porte-parole du Trésor des États-Unis et des Finances du Canada ont indiqué que l'application de l'article IV(7)b) aux paiements de dividendes provenant d'entités hybrides inversées (comme les s.r.i.) dépasse vraisemblablement la portée de ce qui avait été prévu. La possibilité d'un sixième protocole portant sur cette question a été envisagée, mais l'explication n'ouvre pas la possibilité que des négociations aient lieu plus tard pour s'y pencher. Compte tenu du temps consacré aux négociations du cinquième protocole, on espère que les négociations commenceront bientôt sur un nouveau protocole visant à régler cette question.

Restrictions apportées aux avantages. Pour la première fois, la clause sur les restrictions apportées aux avantages s'applique aux allègements prévus dans la convention qui sont offerts par le Canada ainsi que par les États-Unis. L'application par le Canada de la clause sur les restrictions apportées aux avantages pourrait s'avérer très difficile puisque le Canada n'a pas de directives pour une grande partie de ses expressions. Le sens des expressions comme « catégorie non proportionnelle d'actions », « personne admissible » et « avantages dérivés » a été éclairci dans l'explication, mais celui d'autres expressions comme « directement » et « de façon accessoire » demeure vague. On ne sait pas dans quelle mesure l'ARC et les tribunaux canadiens adopteront les interprétations et les positions américaines qui se dégagent du grand nombre de directives et d'antécédents aux États-Unis.

Comme prévu, l'explication affirme que la clause des restrictions apportées aux avantages n'a pas été conçue pour empêcher tout État contractant d'appliquer les dispositions de son droit interne contre les recours abusifs, afin de révoquer les avantages de la convention,

lorsque l'application de celle-ci entraîne des abus en vertu de la convention.

Compte tenu de l'application rétroactive du taux réduit de retenue d'impôt sur les paiements d'intérêt à des parties liées, les clauses portant sur les restrictions apportées aux avantages sont également appliquées de façon rétroactive.

Les retenues d'impôt sur les intérêts. L'explication confirme que les modifications apportées dans le protocole à l'article sur les retenues d'impôt sur les intérêts s'appliquent de façon rétroactive au début de l'année civile à laquelle le protocole entre en vigueur. Si l'entrée en vigueur a lieu en 2008, le taux de retenue d'impôt de 0 % sur les intérêts versés à des parties non liées et le taux de 7 % sur les intérêts versés à des parties liées s'appliquent rétroactivement aux paiements effectués après 2007. Le taux réduit de 4 % et le taux de 0 % sur les intérêts versés à des parties liées s'appliquent après 2008 et 2009, respectivement. L'explication ne contient pas de commentaires sur la signification de l'adjectif « lié » dans ce contexte.

La publication de l'explication est certes bienvenue. Elle présente des exemples et ajoute à la clarté du protocole, tout en indiquant que les États-Unis ont franchi une nouvelle étape vers la ratification du protocole. La ratification par les États-Unis est prévue en 2008.

Toutefois, l'explication n'éclaircit pas tout et ne lève pas toutes les ambiguïtés; c'est pourquoi des directives supplémentaires de l'ARC seraient bien appréciées.

Albert Baker et Tanvi Vithlani
Deloitte & Touche LLP, Vancouver

IMPACTS RÉGIONAUX DES INITIATIVES FISCALES FÉDÉRALES

Le gouvernement fédéral a lancé diverses initiatives en matière d'impôt sur le revenu des particuliers qui sont entrées en vigueur dans l'année d'imposition 2006. La dernière publication de statistiques relatives à l'impôt sur le revenu des particuliers de l'ARC, que l'on peut consulter sur <http://cra-arc.gc.ca/gncy/stts/ntrm-fra.html>, fournit de l'information sur la répartition régionale des bénéficiaires de certaines de ces initiatives.

Les données de l'ARC recensent la prestation universelle pour la garde d'enfants, qui est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2006. Comme le tableau l'indique, les 715 670 familles ayant reçu un total de 536,4 M\$ en 2006 se répartissaient à travers le pays essentiellement selon le même profil que l'ensemble des déclarations imposables. La prestation pour la garde d'enfants s'ajoute au revenu imposable, de telle sorte que la mesure a une incidence directe sur les impôts sur le revenu provinciaux, incidence qui suit également à peu près le même profil que l'ensemble des déclarations imposables.

Répartition procentuelle des déclarations imposables des particuliers, année d'imposition 2006

	Prestation universelle pour la garde d'enfants	Crédit pour frais d'emploi	Crédit pour laissez-passer de transport en commun	Ensemble des déclarations imposables
T.-N.-L.	1,6	1,6	0,1	1,6
Î.-P.-É.	0,5	0,4	0,0	0,5
N.-É.	2,8	2,8	0,9	2,9
N.-B.	2,3	2,4	0,2	2,5
QC	24,7	24,4	34,6	23,7
ON	38,9	37,3	38,6	38,0
MB	3,5	3,5	1,9	3,5
SK	2,9	2,9	0,8	3,0
AB	11,1	11,7	10,3	11,1
C.-B.	11,5	12,7	12,6	12,9

Le crédit d'impôt non remboursable fédéral lié aux frais d'emploi, pour sa part, ne modifie pas l'impôt provincial, à moins qu'une province ne choisisse d'introduire une mesure semblable. On ne se surprendra pas que l'on ait demandé ce crédit dans 12,5 millions des 15,7 millions de déclarations imposables soumises en 2006, entraînant une réduction de l'impôt fédéral d'environ 475 M\$. Cette répartition entre les provinces se compare à celle de l'ensemble des déclarations imposables.

Le crédit d'impôt non remboursable fédéral pour le coût des laissez-passer mensuels de transport en commun ne se répartissait pas de la même façon. Le crédit n'a été demandé que dans 679 790 déclarations, pour une économie d'impôt fédéral inférieure à 50 M\$. Les quatre provinces de l'Atlantique n'ont représenté que 1,2 % des crédits pour laissez-passer de transport en commun, mais 7,5 % de l'ensemble des déclarations imposables. Les crédits demandés dans les trois provinces des Prairies n'ont représenté que 13,0 % des crédits pour laissez-passer de transport en commun, mais 17,6 % de l'ensemble des déclarations imposables. Les résidents de l'Ontario ont constitué 38,0 % des déclarations ayant demandé le crédit, mais 48,3 % du montant demandé, en comparaison d'une part de 40,0 % du revenu total pour cette province. Le Québec a représenté 23,7 % de l'ensemble des crédits et 30,6 % de leur valeur, mais ne comptait que pour 21,2 % de l'ensemble des revenus dans les déclarations imposables.

David B. Perry

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

RENONCIATION PAR UN MANDATAIRE

Dans *Ackaoui* (2005 CCI 416), la CCI s'est penchée sur la question de savoir si une renonciation à l'application de la prescription pour une nouvelle cotisation peut être signée par le contribuable ou par son mandataire. Cette affaire porte sur certains indices servant à établir une relation de mandant et mandataire dans cette situation, et sur l'étendue de la responsabilité qui incombe à l'ARC dans la vérification de l'authenticité de la signature figurant sur une renonciation. La question était simple : la nouvelle cotisation est-elle prescrite ou une renonciation signée par le comptable a-t-elle permis de laisser la période de la nouvelle cotisation ouverte.

En 1986, sur les conseils de son comptable, le contribuable a investi dans un abri fiscal de R&D. En 1990, le comptable a signé une renonciation pour l'année d'imposition 1986. Le comptable a agi au nom du contribuable pendant un certain nombre d'années, et le contribuable a laissé le comptable gérer toutes les questions ayant trait à l'impôt, y compris la signature des déclarations de revenus et les communications avec l'ARC. L'inévitable nouvelle cotisation pour l'année 1986 n'a pas été établie avant 1994, et le contribuable s'y est opposé dans les délais prescrits. Toutefois, l'opposition ne mentionnait pas l'expiration du délai de prescription. L'avis de confirmation est arrivé en 2002, date à laquelle le bien-fondé de l'abri fiscal avait été jugé dans un certain nombre de causes types. Bien entendu, les décisions qui avaient été rendues s'opposaient à la position des contribuables, et M. Ackaoui a été réduit à alléguer que la renonciation de 1990 n'était pas valide.

Le contribuable lui-même avait signé des documents (probablement le formulaire T1013) qui autorisaient le comptable à être son mandataire pour toutes les années d'imposition en cause et qui autorisaient aussi l'ARC à divulguer l'information au comptable. En fait, le comptable avait même signé les déclarations de revenus pour le compte du contribuable. Dans la renonciation, le comptable a signé le nom du contribuable, et non pas son propre nom avec des indications qu'il agissait à titre de mandataire ou en vertu d'une procuration. Le contribuable a fait valoir qu'il n'était pas du tout au courant de l'existence de la renonciation, même si, comme il l'a admis, lui et son comptable ont discuté de nombreuses questions fiscales, y compris de celles qui concernent l'abri fiscal. Le comptable a fait valoir qu'il a eu l'occasion de discuter à ce moment-là de la renonciation et de son bien-fondé avec le contribuable.

Le contribuable a allégué que le comptable n'avait pas de mandat précis l'autorisant à signer la renonciation et qu'elle n'était donc pas valide. En outre, le comptable avait apposé la signature du contribuable, et l'ARC avait

la responsabilité de vérifier que cette signature était bien la bonne et de faire la preuve que le formulaire de renonciation avait bel et bien été reçu par le contribuable ou son représentant juridique. La Couronne a soutenu que l'autorité donnée au comptable par le contribuable dans la gestion de ses affaires était assez grande pour autoriser le comptable à signer la renonciation et que dans toutes les situations appropriées, le comptable était le mandataire du contribuable. La Couronne a refusé d'admettre qu'il était du devoir de l'ARC de mener une enquête sur les données fondamentales de la renonciation.

Le tribunal a préféré la preuve du comptable concernant les discussions avec le contribuable à propos de la renonciation et a conclu que celle-ci était valide puisque le comptable était le représentant juridique du contribuable dans tous les échanges avec l'ARC concernant ses déclarations de revenus, et puisque le comptable avait un mandat assez large pour signer une renonciation qui prolongeait le délai de prescription. Néanmoins, le tribunal a affirmé que même si le contribuable n'avait pas eu connaissance de la renonciation, il avait choisi de ne pas participer à la gestion de ses affaires financières et il ne pouvait donc pas aujourd'hui se protéger des conséquences de ce choix. La CCI a également fait remarquer que le comptable n'avait pas tenté de contrefaire ou d'imiter la signature du contribuable : dans ce cas, il ne s'agissait pas « d'une irrégularité ou d'un vice de forme qui ne constitue pas un acte extraordinaire dans la gestion des affaires fiscales de l'appelant [du contribuable] en ce sens que la renonciation et les conséquences qui l'accompagnent étaient plutôt de nature favorable à l'appelant [au contribuable] ». La décision rendue dans *Loyens* ([2003] 3 CTC 2381) a été écartée parce que dans ce cas la renonciation était signée par une autre personne que le représentant juridique. Le tribunal a également affirmé que compte tenu du nombre de renonciations et d'autres documents soumis à l'ARC, il serait absurde – en l'absence de circonstances exceptionnelles qui alerteraient l'ARC et qui l'amèneraient à douter de l'authenticité de celle-ci – d'imposer à l'ARC le devoir de vérifier l'authenticité de la signature de toutes les renonciations.

Même si le contribuable a essayé de soutenir le contraire, un comptable qui agit en une qualité semblable à celle du comptable dans l'affaire *Ackaoui* a intérêt à s'assurer que le contribuable est suffisamment informé de ses propres affaires. La participation du contribuable dans le processus aidera à faire en sorte que tout document signé au nom du contribuable par le comptable sera respecté par les autorités fiscales pertinentes.

John Jakolev et Graham Turner
Jet Capital Services Limited, Toronto

L'ARC CONTESTE UNE DÉCISION COMMERCIALE

Dans *Jolly Farmer Products* (2008 CCI 409), la CCI a récemment permis au contribuable, une société d'exploitation agricole, de se prévaloir de la DPA sur des maisons et des installations qu'elle mettait à la disposition de ses employés sur les lieux de travail. Le tribunal a réprimandé l'ARC pour avoir refusé au contribuable des déductions valides parce qu'elle était en désaccord avec la façon dont il avait choisi d'exploiter son entreprise.

La société exploitait une entreprise agricole au Nouveau-Brunswick. Elle avait été constituée en 1995 pour exploiter une serre horticole et exercer des activités agricoles comportant l'élevage de bovins de boucherie, de porcs, de moutons et de poulets ainsi que la fabrication de produits laitiers. Les états financiers de la société montraient que son chiffre d'affaires était passé de 5 900 \$ à plus de 20 millions \$ entre 1995 et 2003. Les statuts constitutifs de la société prévoyaient que les actionnaires devaient volontairement se soumettre aux enseignements des commandements du Christ et établir leur résidence permanente dans l'une des communautés désignées par la société conformément aux enseignements prévus. Le Village était constitué d'un groupe de maisons et la commune, d'un bâtiment utilisé par les employés-actionnaires et utilisé pour l'entreposage et la transformation.

Selon l'ARC, le coût du maintien des employés-actionnaires sur place en mettant à leur disposition le Village et la commune ne représentait pas le coût d'un bien acquis aux fins de gagner ou de produire un revenu, de sorte qu'il n'ouvrait pas droit à la DPA. La CCI a noté que l'ARC semblait voir les employés-actionnaires comme une organisation religieuse quasi monastique; en vivant sur la ferme, ils souhaitaient raffermir leurs croyances et pratiques religieuses et ils n'avaient aucun objectif commercial. Selon le tribunal, les croyances et pratiques religieuses n'étaient pas incompatibles avec un tel objectif.

Selon la CCI, l'ARC avait « bloqué » sur deux points : les employés étaient actionnaires et ils professaient et respectaient certaines croyances chrétiennes fondamentales. La CCI a conclu que ces deux faits n'étaient pas significatifs et que les maisons et les autres installations offertes par la société à ses employés représentaient un coût normal et habituel d'exploitation de son entreprise. Le tribunal a de plus noté que le succès de la société était attribuable en partie au fait que les actionnaires, qui étaient tous des employés salariés, vivaient sur les lieux où ils pouvaient s'occuper des activités horticoles. Les employés-actionnaires payaient un loyer et l'utilisation des maisons constituait pour eux un avantage imposable. La CCI a conclu que la décision de la

société de fournir des maisons et des installations était une décision administrative qui était aussi commercialement avantageuse. De plus, la CCI a indiqué qu'une fois que la société a pris la décision de loger les actionnaires employés dans des maisons dont elle est propriétaire et de leur offrir d'autres installations, ni les tribunaux ni l'ARC ne peuvent remettre cette décision en question.

This case is an excellent example of the CRA's seeking to substitute its business judgment for that of the taxpayer. The alternatives suggested by the [CRA] would have made the operation far less profitable. The way in which [the farmco] chooses to carry on its highly successful commercial operation is a business decision and the [CRA] has no right to substitute [its] business judgment and advance other alternatives that are more palatable to [it].

En outre, même si les maisons et les installations sur place n'avaient offert aucun avantage économique à la société, la CCI a ajouté qu'elle aurait quand même soutenu que cette décision devait être respectée. Essentiellement, la CCI a affirmé qu'une déduction ne dépend pas de savoir s'il y a eu en fait un profit, mais plutôt de savoir si la dépense a été engagée pour tirer un revenu de l'entreprise. La CCI a donc permis au contribuable de déduire la DPA pour les années d'imposition en cause.

Jim Yager

KPMG LLP, Toronto

TAUX D'IMPÔT SUR LES DIVIDENDES ET REVENU DE PLACEMENT

Les taux d'impôt sur les dividendes déterminés et non déterminés sont révisés pour favoriser une meilleure intégration de l'impôt des sociétés et des particuliers sur le revenu d'une entreprise exploitée activement. (Pour l'évolution du taux des dividendes déterminés et des dividendes non déterminés, voir « Taux fédéral sur les dividendes déterminés », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, mai 2008, et « Taux d'impôt sur les dividendes non déterminés », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, juin 2008.) Cependant, ces changements ont aussi des effets sur l'intégration de l'impôt des particuliers et des sociétés sur les revenus de placement. Les tableaux 1, 2 et 3 présentent le report ou le paiement d'avance de l'impôt sur le revenu si des dividendes de portefeuille, des gains en capital ou des intérêts sont gagnés et conservés dans une société plutôt que s'ils sont gagnés directement par un particulier. Les tableaux indiquent également le coût fiscal si le revenu disponible après l'impôt des sociétés est versé à l'actionnaire sous la forme d'un dividende.

Tableau 1 10 000 \$ de revenu de placement — Dividendes de portefeuille report (paiement d'avance) avec une SPOR

	2008	2009	2010	2011	Après 2011
	<i>en dollars</i>				
Alberta	(1 733)	(1 878)	(1 722)	(1 471)	(1 248)
Colombie-					
Britannique	(1 486)	(1 341)	(1 188)	(942)	(722)
Manitoba.	(950)	(950)	(824)	(659)	(521)
Nouveau-					
Brunswick	(1 015)	(1 015)	(861)	(615)	(396)
Terre-Neuve-et-					
Labrador	(522)	(595) ^a	(456)	(254)	(79)
Territoires du					
Nord-Ouest	(1 508)	(1 508)	(1 352)	(1 100)	(872)
Nouvelle-Écosse . . .	(498)	(498)	(353)	(133)	61
Nunavut	(1 109)	(1 109)	(969)	(761)	(577)
Ontario	(937)	(1 027)	(968)	(800)	(659)
Île-du-Prince-					
Édouard.	(889)	(889)	(738)	(497)	(283)
Québec.	(364)	(364)	(265)	(148)	(52)
Saskatchewan	(1 298)	(1 298)	(1 145)	(900)	(681)
Yukon	(1 610)	(1 610)	(1 453)	(1 199)	(969)

Note : Les tableaux supposent que 1) le particulier est imposé au taux marginal le plus élevé et qu'il demeure le même qu'en 2008 (2009 à Terre-Neuve-et-Labrador); 2) les dividendes de portefeuille sont désignés à titre de « dividendes déterminés »; 3) la déduction pour gains en capital pour les actions admissibles de petite entreprise, les biens admissibles agricoles ou les biens admissibles de pêche n'est pas disponible; et 4) le dividende imposable qui est versé est suffisant pour générer le plein remboursement de l'impôt remboursable (c.-à-d. qu'il s'établit à 10 000 \$ pour des dividendes de portefeuille, à 4 000 \$ pour des gains en capital, et à 8 000 \$ pour des intérêts).

^a Le taux combiné (fédéral/Terre-Neuve-et-Labrador) le plus élevé diminue après 2008, en raison d'une diminution du taux provincial le plus élevé, ce qui augmente l'impôt sur le revenu payé d'avance en 2009.

^b En supposant que le taux d'impôt sur le revenu général des sociétés en Colombie-Britannique sera réduit pour s'établir à 10 % après 2010.

Le tableau 1 indique que l'impôt sur le revenu payé d'avance pour les dividendes gagnés par l'intermédiaire d'une société augmentera en 2009 en Alberta et en Ontario par suite de l'augmentation des taux de crédit d'impôt pour dividendes déterminés, et diminuera en Colombie-Britannique en 2009 en raison de la réduction du taux du crédit d'impôt pour dividendes déterminés. Après 2009, le montant payé d'avance diminuera dans toutes les administrations par suite des réductions au fédéral du facteur de la majoration des dividendes déterminés et du taux de crédit d'impôt; ce dernier montant a également des conséquences sur la plupart des taux de crédit d'impôt pour dividendes déterminés provinciaux et territoriaux. Après 2011, en Nouvelle-Écosse, la réception de dividendes de portefeuille dans une société donnera lieu à un report d'impôt. Dans tous les cas pour les dividendes gagnés par l'intermédiaire

Tableau 2 10 000 \$ de revenu de placement — Gains en capital report (paiement d'avance) avec une SPOR / Économie (coût) avec une SPOR

	2008	2009	2010	Après 2010
	<i>en dollars</i>			
Alberta	(283)/(8)	(283)/(58)	(283)/(58)	(283)/(58)
Colombie-Britannique	(123)/(53)	(98)/(73)	(98)/(73)	(48)/(23) ^b
Manitoba	(88)/(251)	(38)/(233)	(13)/(208)	(13)/(208)
Nouveau-Brunswick	(35)/(118)	(35)/(118)	(35)/(118)	(35)/(118)
Terre-Neuve-et-Labrador	(183)/(183)	(208) ^a /(183)	(208)/(183)	(208)/(183)
Territoires du Nord-Ouest	(155)/(8)	(155)/(8)	(155)/(8)	(155)/(8)
Nouvelle-Écosse	(120)/(109)	(120)/(109)	(120)/(109)	(120)/(109)
Nunavut	(308)/(133)	(308)/(133)	(308)/(133)	(308)/(133)
Ontario	(113)/(34)	(113)/(34)	(113)/(34)	(113)/(34)
Île-du-Prince-Édouard	(164)/(296)	(164)/(357)	(164)/(417)	(164)/(478)
Québec	108/(13)	83/(38)	83/(38)	83/(38)
Saskatchewan	(158)/(58)	(133)/(33)	(133)/(33)	(133)/(33)
Yukon	(363)/(250)	(363)/(250)	(363)/(250)	(363)/(250)

Notes: Voir tableau 1.

Tableau 3 10 000 \$ de revenu de placement — Intérêt report (paiement d'avance) avec une SPOR / Économie (coût) avec une SPOR

	2008	2009	2010	After 2010
	<i>en dollars</i>			
Alberta	(567)/(17)	(567)/(117)	(567)/(117)	(567)/(117)
Colombie-Britannique	(246)/(106)	(197)/(147)	(197)/(147)	(97)/(47) ^b
Manitoba	(176)/(501)	(76)/(466)	(27)/(417)	(27)/(417)
Nouveau-Brunswick	(72)/(237)	(72)/(237)	(72)/(237)	(72)/(237)
Terre-Neuve-et-Labrador	(367)/(367)	(417) ^a /(367)	(417)/(367)	(417)/(367)
Territoires du Nord-Ouest	(312)/(17)	(312)/(17)	(312)/(17)	(312)/(17)
Nouvelle-Écosse	(242)/(220)	(242)/(220)	(242)/(220)	(242)/(220)
Nunavut	(617)/(267)	(617)/(267)	(617)/(267)	(617)/(267)
Ontario	(226)/(66)	(226)/(66)	(226)/(66)	(226)/(66)
Île-du-Prince-Édouard	(330)/(594)	(330)/(715)	(330)/(836)	(330)/(957)
Québec	215/(26)	165/(76)	165/(76)	165/(76)
Saskatchewan	(316)/(116)	(267)/(67)	(267)/(67)	(267)/(67)
Yukon	(727)/(499)	(727)/(499)	(727)/(499)	(727)/(499)

Notes: Voir tableau 1.

d'une société, il n'y a pas de coût fiscal ou d'économie lorsqu'ils sont par la suite versés à un particulier qui est actionnaire plutôt que s'ils sont gagnés directement par le particulier.

Les tableaux 2 et 3 indiquent qu'en Alberta et en Colombie-Britannique, respectivement, le coût fiscal des gains en capital ou des intérêts gagnés par un particulier par l'intermédiaire d'une société augmentera en 2009 en raison de la diminution du crédit d'impôt pour dividendes non déterminés. Toutefois, pour la Colombie-Britannique, des taux d'impôt sur le revenu moins élevés (2009 et 2011) viennent partiellement réduire les coûts fiscaux plus élevés en 2009 et viendront réduire à la fois le paiement d'avance d'impôt sur le revenu pour la société et le coût fiscal dans le cas du paiement au particulier. Au Manitoba, le paiement d'avance d'impôt sur le revenu pour la société et le coût fiscal relatif du particulier qui gagne directement le revenu diminuent en 2009 et en 2010 compte tenu des réductions des taux d'impôt des sociétés. Toutefois, en 2009 une diminution du taux du crédit d'impôt pour dividendes non déterminés réduit partiellement le coût fiscal pour le particulier. Pour l'Île-du-Prince-Édouard, le coût fiscal pour le particulier augmentera de 2009 à 2011 par suite des réductions du taux de crédit d'impôt pour dividendes non déterminés. En 2009, le coût fiscal pour les particuliers et l'impôt sur le revenu payé d'avance pour les sociétés seront réduits en Saskatchewan du fait de taux d'impôt des sociétés moins élevés. Au Québec, le report de l'impôt sur le revenu des sociétés diminue et le coût fiscal pour le particulier augmente en raison de taux d'impôt des sociétés plus élevés. Dans tous les cas, le paiement par une société de portefeuille à un actionnaire qui est un particulier entraîne un coût d'impôt par comparaison avec un revenu gagné directement.

Louis J. Provenzano et Donald E. Carson
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

GARANTIE À L'ÉGARD DE L'IMPÔT DE DÉPART

Si un particulier actionnaire d'une société privée offre une garantie suffisante lorsqu'il cesse d'être résident du Canada, il peut choisir de différer le paiement de l'impôt (sans intérêt ni pénalité) sur la disposition réputée des actions à leur JVM. Il y a peu de directives quant au sens à donner à l'expression « garantie suffisante », bien que les actions des sociétés publiques et privées puissent être acceptées à cette fin.

Le caractère suffisant de la garantie est évalué chaque année. Si l'ARC conclut que la garantie qui avait été acceptée au départ n'est plus suffisante, elle doit en informer le contribuable. La garantie fournie ne garantit alors que le montant pour lequel elle était suffisante à

cette date, et les intérêts courent sur le solde non couvert. Toutefois, si la personne donne une garantie supplémentaire dans les 90 jours de la notification et que cette nouvelle garantie est acceptée, la garantie est réputée avoir été ininterrompue et aucun intérêt ne court.

Le document d'information technique et les notes explicatives des propositions législatives sur la migration des contribuables publiés par le ministère des Finances le 23 décembre 1998 révèlent que l'ARC pourrait être prête à accepter une cession en garantie des actions d'une société privée à titre de garantie pour l'impôt à payer à la suite de leur disposition réputée advenant l'émigration d'un contribuable si « la valeur de ces actions peut être assurée ». Les notes explicatives précisent que « le ministre pourra envisager d'accepter une partie ou la totalité des actions à titre de garantie ». À la *Conférence for Advanced Life Underwriting* de 1999, l'ARC a indiqué que chaque cas doit être évalué d'après les faits qui s'y rattachent et a refusé de donner des critères précis pour l'acceptation des actions d'une société privée à titre de garantie au titre de l'impôt de départ.

L'ARC a apparemment établi des directives internes qui traitent du dépôt d'une garantie, bien qu'au moins un bureau des services fiscaux (BSF) semble n'avoir pas été mis au courant de ces directives. La plupart des BSF au Canada ont une équipe régionale de la migration responsable de l'acceptation des garanties au titre de l'impôt de départ; le BSF de Toronto Est, p. ex., a donné aux fiscalistes un aperçu de ses procédures pour le dépôt des garanties. Dans le document, on décrit trois types de garantie suffisante pour l'ARC : des actions (d'une société privée ou publique) données en gage, une lettre de crédit et une lettre de crédit émise par une banque. Bien que la situation ne soit pas tout à fait claire, il semble que certains BSF peuvent n'avoir jamais accepté d'actions de sociétés privées à titre de garantie. Dans une situation, le BSF de Toronto a refusé pendant trois ans d'accepter les actions d'une société privée à titre de garantie; le dossier a récemment été transféré au BSF de Vancouver, qui semble avoir davantage d'expérience dans l'acceptation de ce type de garantie. (Les intérêts ont été annulés en raison du retard déraisonnable de l'ARC.)

Le ministère fédéral de la Justice a élaboré des contrats de garantie *pro forma* pour le dépôt d'actions à titre de garantie auprès de l'ARC (pour les actions d'une société privée et pour les actions d'une société cotée en bourse) qui couvrent la plupart des situations. L'ARC accepte que des changements mineurs soient apportés à ces contrats, mais les changements importants doivent faire l'objet d'une négociation. Les actions d'une société cotée en bourse qui sont déposées à titre de garantie sont détenues par un courtier en valeurs mobilières. Le contribuable doit informer l'ARC sur les assemblées des actionnaires, les données concernant les dividendes, etc. Les dividendes payés sur les actions sont remis au contribuable, sauf s'il y a eu manquement. Le courtier

doit informer l'ARC en cas de vente ou de rachat des actions.

Le contrat de garantie *pro forma* pour les actions d'une société privée est plus détaillé, et il sert essentiellement à céder, à grever d'une hypothèque, à mettre en garantie et à assigner les actions au profit de l'ARC. Les actions doivent être remises à l'ARC et demeurent en sa possession; aucune vente et aucune hypothèque ni aucun privilège ou gage portant sur les actions n'est autorisé, sauf si l'ARC l'a autorisé. L'ARC bénéficie d'une procuration complète l'autorisant à prendre toutes les mesures nécessaires à l'égard des actions. L'ARC recueille les dividendes payés sur les actions et les remet au contribuable; tout manquement à l'égard du contrat de garantie autorise l'ARC à retenir les dividendes à titre de paiement de l'impôt à payer. La mise en gage des actions ne modifie en rien les droits de vote et le contrôle exercé par le contribuable sur les actions. Si la totalité ou une partie des actions est rachetée ou vendue, l'impôt de départ devient exigible et payable et l'ARC a la priorité pour réclamer les produits à titre de paiement de l'impôt de départ. Pour s'assurer que les actions mises en garantie conservent leur valeur, la société doit obtenir un consentement écrit de l'ARC avant que les nouvelles actions soient émises. Au moment jugé opportun, la société doit remettre à l'ARC une copie de ses documents financiers.

Dans les cas où il y aurait préjudice injustifié, l'ARC pourrait accepter une garantie de valeur moindre ou de nature différente que celle qu'elle accepterait d'ordinaire. Dans le document d'information du 10 septembre 1999 (« Migration des contribuables et fiducies : Document d'information technique »), le ministre des Finances a fait remarquer que la seule propriété importante d'un particulier pouvait être les actions d'une SCAN non cotée qu'il ne peut mettre en gage en raison des restrictions imposées dans le cadre d'une convention des actionnaires. Dans d'autres cas, la valeur des actions peut déjà avoir été retenue par une banque en garantie d'un prêt commercial : les actions ne peuvent alors constituer une garantie suffisante pour l'impôt de départ. Dans ces cas de préjudice injustifié, le document d'information technique indique que le ministre du Revenu national peut accepter une garantie de valeur moindre ou de nature différente que celle qu'il accepterait d'ordinaire, et dans des cas extrêmes, il serait autorisé à accepter « une garantie de très faible valeur ». Pour être admissible à un traitement spécial, le particulier doit être dans l'impossibilité de payer l'impôt ou de fournir une garantie pleinement suffisante sans subir de préjudice et dans l'impossibilité de prendre des mesures raisonnables pour qu'une autre personne, comme une société contrôlée par lui, paie l'impôt ou fournisse la garantie.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

SIGNATURE DE LA CONVENTION FISCALE ENTRE LES ÉTATS-UNIS ET MALTE

Le 8 août 2008, les États-Unis et Malte ont signé une nouvelle convention fiscale qui, lorsqu'elle sera ratifiée, remplacera une convention antérieure résiliée le 1^{er} janvier 1997 par suite de préoccupations sur l'échange de renseignements et le chalandage fiscal (« *treaty shopping* »). Malte a redressé la situation en modifiant ses diverses lois sur le secret et en abolissant son régime d'imposition des sociétés étrangères. La convention résout en outre ces sujets de préoccupation en instaurant une disposition très stricte sur les restrictions apportées aux avantages (RAA).

La convention reprend l'approche générale adoptée dans la convention modèle de 2006 des États-Unis et d'autres conventions fiscales récentes des États-Unis. Ainsi, la convention aborde la question du traitement à accorder aux entités transparentes sur le plan financier. Toutefois, contrairement aux récentes conventions fiscales signées par les États-Unis avec l'Allemagne, la Belgique et le Canada, la convention ne prévoit pas de disposition d'arbitrage obligatoire. En plus des exigences rigoureuses sur les RAA, la convention prévoit un taux de retenue d'impôt de 5 % sur les dividendes versés aux actionnaires détenant 10 % des droits de vote; un taux de retenue d'impôt de 10 % sur les intérêts et les redevances; un taux de retenue d'impôt de 0 % sur les dividendes et les intérêts payés à certains fonds de retraite et sur les intérêts versés au gouvernement des États-Unis ou à celui de Malte; et un taux de retenue d'impôt de 10 % sur les autres éléments de revenu non explicitement mentionnés dans la convention.

En ce qui concerne les retenues d'impôt, la convention s'applique aux montants versés ou crédités à compter du premier jour du deuxième mois suivant la date de son entrée en vigueur. Pour les autres impôts sur le revenu, la convention s'applique à toute année d'imposition commençant à compter du 1^{er} janvier de l'année civile suivant son entrée en vigueur. Avant que la convention n'entre en vigueur, elle doit être ratifiée par chaque pays qui doit alors en informer l'autre pays et échanger les instruments de ratification.

L'article exhaustif de la convention sur les RAA s'inscrit dans une approche semblable à celle adoptée dans les autres conventions récentes des États-Unis, tout en étant beaucoup plus restrictif : presque toutes les personnes cherchant à se prévaloir des avantages de la convention doivent satisfaire un critère d'érosion de l'assiette, sauf les particuliers, les caisses de retraite et les organisations exonérées d'impôt. Ce critère exige que moins de 25 % du revenu brut de la personne, déterminé dans l'État de résidence de celle-ci, soit payé ou comptabilisé,

directement ou indirectement, à des personnes qui ne résident dans ni l'un ni l'autre État. Comme les critères semblables prévus dans la convention modèle de 2006 et d'autres protocoles récents des États-Unis, cette disposition exclut les paiements sans lien de dépendance faits « *in the ordinary course of business for services or tangible property* ». Le libellé général du critère d'érosion de l'assiette reprend le libellé de la convention modèle de 2006, mais le seuil de 25 % représente un écart significatif : le seuil d'érosion de l'assiette est de 50 % dans la convention modèle, ce qui fait que le critère prévu dans la convention de Malte est beaucoup plus difficile à satisfaire.

Même lorsqu'une personne satisfait aux autres exigences concernant les RAA, la convention l'oblige, le cas échéant, à satisfaire une disposition triangulaire afin d'avoir droit aux avantages de la convention. Lorsqu'un résident tire un revenu attribuable à un ES dans un troisième État, les avantages autrement disponibles au titre de la convention sont perdus pour ce revenu si l'impôt combiné effectivement payé sur le revenu dans l'État de résidence et le troisième État est inférieur à 60 % de l'impôt qui aurait été payable par ailleurs dans l'État de résidence si le revenu n'avait pas été attribuable à un ES du troisième État. Comme le récent protocole États-Unis/Allemagne, la convention ne limite pas les divers types de revenu auxquels elle s'applique (p. ex., aux intérêts et redevances seulement), et elle peut refuser tous les avantages de la convention pour certains types de revenu. Dans le cas des dividendes, des intérêts et des redevances soumis par ailleurs à la disposition triangulaire, plutôt que de leur refuser les avantages de la convention, on a prévu un taux de retenue d'impôt de 15 % dans la convention.

Steve Jackson

Ernst & Young LLP, New York

Elizabeth Canizales

Ernst & Young LLP, Washington

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Chine

Une loi visant la promotion du recyclage, en vigueur après 2008, a pour but de stimuler le développement durable grâce à l'économie d'énergie et à la réduction de la pollution. Des incitatifs fiscaux encouragent l'importation de techniques et de matériels de conservation de l'eau, de l'énergie et de matériaux et restreignent l'exportation de biens produits dans le cadre de procédés qui utilisent une grande quantité d'énergie ou qui causent de la pollution.

États-Unis

Des règlements proposés ont été publiés concernant les restructurations transfrontalières. Ces règlements entreront en vigueur 30 jours après leur publication sous leur forme définitive.

Un manuel interne de l'IRS sur les vérifications des retenues traite des politiques, procédures, instructions et lignes directrices de l'IRS.

AFI

La conférence de l'AFI tenue à Bruxelles comportait des séminaires portant notamment sur la gestion du risque fiscal, les décisions des tribunaux étrangers dans l'interprétation des conventions fiscales, l'imposition indirecte des organismes publics et les conséquences de la clause de non-discrimination du traité de la Communauté européenne qui prévoit que « toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites ».

Royaume-Uni

Pour l'année financière en cours, les priorités du Royaume-Uni au chapitre des conventions fiscales comprennent la conclusion d'une convention avec l'Éthiopie, la Libye, les Pays-Bas et la Thaïlande ainsi que des accords d'échange de renseignements fiscaux avec le Brésil, les Îles Vierges britanniques, Guernesey, l'Île de Man et Jersey. Les négociations continueront avec la Belgique, la Chine, la Hongrie, le Luxembourg, l'Espagne et les États-Unis, et de nouvelles négociations seront entreprises avec l'Australie, le Canada, Israël et l'Espagne.

Allemagne

Un projet de loi interdit l'acquisition de 25 % ou plus des actions avec droit de vote d'une société allemande par des investisseurs établis à l'extérieur de l'Union européenne ou de l'Association européenne de libre-échange si l'achat est considéré comme une menace à l'ordre public ou à la sécurité. L'acquisition peut être interdite ou limitée dans les trois mois qui suivent, p. ex., la conclusion de la vente.

Vivien Morgan

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2008, L'Association canadienne d'études fiscales. Tous droits réservés. Toute demande de reproduction ou copie, sous quelque forme ou par quelque moyen, de toute partie de la présente publication pour distribution doit être adressée par écrit à Michael Gaughan, Responsable des autorisations, L'Association canadienne d'études fiscales, 595 Bay Street, bureau 1200, Toronto, Canada M5G 2N5; courriel : mgaughan@ctf.ca.

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