

## PLUS DE CINQ EMPLOYÉS

Dans l'affaire *489599 BC Ltd.* (2008 CCI 332), le juge Campbell a estimé que le critère de « plus de cinq employés à temps plein » dans la définition de l'entreprise de prestation de services personnels au paragraphe 125(7) est satisfait lorsque le contribuable emploie cinq employés à temps plein et un ou plusieurs employés à temps partiel.

L'ARC s'est fondée sur la décision de la CF, division de première instance, dans *Hughes & Co. Holdings Ltd.* (94 DTC 6511). Dans *Hughes*, le juge Muldoon a statué que l'expression désigne au moins six employés à temps plein, et il a affirmé que les employés à temps partiel n'étaient pas pris en compte. Le juge Muldoon a conclu que l'expression « employés à temps plein, plus de cinq » avait le même sens que l'expression « plus de cinq employés à temps plein » parce qu'il n'y avait pas d'ajout de mots, mais seulement un réagencement. En outre, puisqu'on ne tenait pas compte des employés à temps partiel, le sixième employé devait donc être lui aussi à temps plein. Dans *489599*, la CCI n'est pas de cet avis et conclut plutôt que le réagencement de mots du juge Muldoon a servi à étayer sa conclusion qui était prévisible, à savoir que le mot « plus » modifie l'expression « employés à temps plein ».

La CCI a affirmé que le juge Muldoon a également commis une erreur lorsqu'il s'est fié à une affaire criminelle, *Shenowski* ([1932] 1 WWR 192), dans laquelle le tribunal a conclu que « plus de 14 jours » s'entend de « au moins 15 jours ». Le juge Campbell a noté que le juge Muldoon a omis de citer la partie « la plus pertinente » de la décision où il est clairement indiqué que le tribunal applique une pratique bien établie de ne compter que les jours complets lorsqu'il s'agit de calculer le nombre de jours qui s'est écoulé entre deux événements.

La CCI a aussi cité l'affaire *Burton* (2005 CCI 762), dans laquelle l'expression « plus de » n'a pas été

interprétée comme pouvant signifier uniquement un nombre entier : l'expression « plus de deux années » a été interprétée comme pouvant s'entendre de deux années et deux mois. En outre, au paragraphe 9 du *Bulletin d'interprétation* IT-497R4, il est indiqué que « plus de six mois consécutifs » s'entend de « six mois plus un jour ». La réponse du tribunal inférieur dans l'affaire *Lerric* (99 DTC 755 (CCI)) à l'argument de l'ARC voulant que plus de cinq signifie au moins six a également été cité : D'un simple point de vue mathématique, ce n'est pas exact. Cinq virgule deux, c'est plus que cinq [...] la présomption d'une expression constante doit s'appliquer. Lorsque le Parlement n'a pas utilisé l'expression « au moins » [...] une lecture ne doit pas donner à l'expression « plus de cinq » le sens de « au moins six ».

Le juge Campbell a également fait référence à deux affaires fiscales récentes qui sont censées concorder avec l'affaire *Hughes*, mais il a indiqué que les remarques dans *Raedarc* (98 DTC 1218 (CCI)) constituent une remarque incidente du fait qu'il n'y avait que quatre employés à temps plein, et que dans *Woessner* (99 DTC 1039 (CCI)), on n'a pas tenu compte de l'argument des employés à temps partiel. Dans *489599*, on cite également la CAF dans *Lerric*, qui a indiqué (également en remarque incidente) qu'elle doutait de l'exactitude de la conclusion dans *Hughes*, à savoir que six employés à temps plein étaient requis. En outre, la CCI dans *489599* a affirmé que les commentaires dans *Hughes* constituaient une remarque incidente puisque le tribunal avait déjà conclu qu'il n'y avait que quatre employés à temps plein.

La CCI a également affirmé que si le Parlement avait voulu dire « au moins six employés à temps plein », il l'aurait tout simplement dit de cette façon. On trouve de nombreuses autres dispositions dans la Loi où l'expression « au moins » est utilisée. L'intention du Parlement était de délimiter avec soin, cohérence et exactitude l'emploi des expressions « plus de » et « au moins » dans la Loi, et ces termes ne doivent pas être tenus pour interchangeables. La CCI est également d'avis que cette approche interprétative renforce la reconnaissance manifeste par le Parlement du fait que le marché du travail au Canada est composé d'employés à temps plein et à temps partiel. De plus, même s'il y avait équivoque sur le sens de l'expression « plus de cinq employés à temps plein », la CCI a fait remarquer que la jurisprudence pose en principe que de telles équivoques doivent être résolues en faveur du contribuable.

Dans *Shenowski*, la pratique établie imposait l'inclusion de jours entiers uniquement dans l'interprétation de l'expression « plus de 14 jours ». L'allusion à cette affaire dans *Hughes* n'était pas entièrement dénuée d'intérêt. Les affaires ne concordent cependant pas toutefois puisque les expressions sont différentes sur le plan grammatical. Si l'expression

### Dans ce numéro

Plus de cinq employés	1
Valeur des actions privilégiées encaissables par anticipation	2
Biens importés non déclarés	3
Chacun y trouve son compte	3
Règles d'attribution des sociétés et gel successoral	5
Propriétaires exploitants : conseils de fin d'année	5
Formulaire 5471 – Pénalité pour production tardive	7
Options d'achat d'actions et SEPEA	8
Continuation de société	9
Incitatifs fiscaux à passer au vert	9
Notre régime de TPS dans le top 10	10
Actualités fiscales étrangères	11

prescriptive dans 489599 se limitait à « plus de cinq employés », elle aurait nettement le même sens que « au moins six employés » puisqu'il n'y a pas de fraction d'employé. Contrairement au juge Muldoon, le juge Campbell a toutefois répondu à la vraie question, soit l'adverbe « plus de » s'entend-il de « cinq employés à temps plein » ou de « cinq employés », en se reportant aux réalités du marché du travail dont le Parlement était supposé tenir compte dans la rédaction de la disposition.

L'affaire 489599 intéressera les fiscalistes à plus d'un titre : l'expression « plus de » est utilisée plus de 200 fois dans la Loi et elle a été analysée par les tribunaux à de nombreuses occasions. L'affaire présente de nombreuses applications non seulement pour les règles relatives aux petites entreprises, mais dans une vaste gamme de domaines en fiscalité, y compris la définition pertinente de l'expression « entreprise de placement » relativement aux règles sur les sociétés étrangères affiliées.

*John Jakolev et Graham Turner*

Jet Capital Services Limited, Toronto

## VALEUR DES ACTIONS PRIVILÉGIÉES ENCAISSABLES PAR ANTICIPATION

Les actions privilégiées encaissables par anticipation, souvent émises en même temps qu'un gel successoral ou qu'une restructuration d'entreprise, se voient attribuer une JVM nominale équivalant à leur valeur d'encaissement spécifiée. En règle générale, la politique de l'ARC a reconnu cette valeur. Mais un droit d'encaissement ne constitue pas une garantie à toute épreuve à l'égard d'une JVM déterminée des actions, qu'il s'agisse d'un actionnaire contrôlant ou minoritaire. Cet écueil peut devenir plus évident avec le temps, comme à l'occasion d'une demande d'encaissement ou dans le cadre d'une restructuration ou d'une autre disposition des actions. Dans une décision factuelle récente de la Cour supérieure de l'Ontario, *Itak International Corp. c. CPI Plastics Group Ltd.* (2006 CanLII 22117 (CSJ de l'Ont.)), la société a refusé une demande d'encaissement même si les règles de solvabilité du droit des sociétés n'interdisaient pas le rachat des actions.

La JVM est une norme objective qui définit le prix sur lequel des acheteurs et des vendeurs avisés, non contraints et sans lien de dépendance pourraient s'entendre. L'évaluation des actions privilégiées encaissables par anticipation doit donc tenir compte, p. ex., des droits et des conditions comme les votes et les dividendes rattachés aux actions encaissables ainsi que du nombre suffisant de liquidités dont la société a besoin pour verser le montant de l'encaissement tout en restant solvable. Un acheteur fictif qui ne contrôle pas l'émetteur des actions privilégiées tiendrait également compte des risques possibles et des empêchements qui se rattachent à l'exercice ultérieur du droit d'encaissement des actions.

Dans *Itak*, le tribunal est d'avis que le refus de CPI d'accepter la demande d'encaissement d'Itak ne constitue pas une décision d'affaires recevable, mais un abus à l'égard du titulaire des actions privilégiées. En refusant la demande d'Itak, le conseil d'administration de CPI, une société dont les actions sont inscrites à la bourse de Toronto, a tenu compte de l'impact que le rachat pourrait avoir sur les engagements bancaires de CPI et sur les autres actionnaires dans le cadre d'une éventuelle conjoncture défavorable, y compris du coût croissant des matières premières, des fluctuations des taux de change et du caractère saisonnier de ses activités. CPI est arrivée à la conclusion qu'elle ne pouvait pas à ce moment-là racheter les actions privilégiées d'Itak.

Itak était détenue à 100 pour cent par un particulier qui avait contrôlé la société remplacée par CPI dont il était le président. En 1997, il a été convenu que la société remplacée émettrait des actions dans le public au moyen d'une prise de contrôle inversée d'une société publique existante. Le particulier a finalement accepté d'échanger ses actions ordinaires de CPI d'une valeur de 4 millions \$ contre 2 millions \$ en espèces et 2 millions \$ d'actions privilégiées encaissables par anticipation plutôt que contre leur valeur totale en espèces. Les actions privilégiées étaient assujetties à la condition que la société pouvait ne pas être autorisée à les racheter en cas d'application de dispositions d'insolvabilité ou d'autres dispositions pertinentes d'une loi applicable, ou autrement. Le tribunal a appliqué la règle *ejusdem generis* et a affirmé que les mots « ou autrement » suggèrent que le risque financier en cause doit être assez grave pour qu'il porte atteinte à la solvabilité de la société avant qu'un rachat puisse à juste titre être reporté ou refusé. Le tribunal a rejeté la tentative de CPI d'invoquer le seul critère de la règle de l'appréciation commerciale au motif que les faits ne laissaient que peu de place au jugement. Par exemple, il n'y a pas eu d'échanges avec l'actionnaire, ni d'offre de rachat partiel et de calendrier de paiement. Le tribunal a également jugé digne de mention le fait que presque à la veille de la présente demande, et sans aucune explication, CPI ait versé 10 pour cent du montant en litige. En outre, les attentes raisonnables de l'actionnaire privilégié, comme elles se reflétaient dans les conditions des actions, doivent l'emporter.

Bien que le droit de l'actionnaire à l'encaissement de ses actions ait été reconnu par le tribunal, l'affaire *Itak* illustre la possibilité qu'un titulaire non contrôlant, avisé et non contraint d'actions encaissables doive subir un retard et engager des frais juridiques importants pour faire exécuter son droit d'encaissement, notamment dans une conjoncture défavorable. Cette éventualité devrait ainsi être prise en compte dans l'établissement du prix des actions.

*Richard M. Wise et Catherine Tremblay*

Wise Blackman LLP, Montréal

## BIENS IMPORTÉS NON DÉCLARÉS

La plupart des Canadiens qui reviennent de vacances à l'étranger savent généralement qu'ils doivent déclarer les marchandises qu'ils y ont achetées. Cependant, la vaste majorité d'entre eux ignorent toutes les répercussions du défaut de déclaration de ces marchandises; ils ne savent pas non plus qu'ils peuvent être tenus de déclarer certains articles provenant en réalité du Canada, comme une montre ou une bague à diamant dispendieuse achetée au Canada il y a plusieurs années.

L'article 12(1) de la *Loi sur les douanes* oblige chaque personne qui entre au Canada, y compris un résident de retour, à déclarer toutes les marchandises qu'elle ramène avec elle; techniquement, ces marchandises sont importées au Canada. Cette disposition vise à assurer que toutes les marchandises assujetties aux droits et/ou aux taxes sont déclarées et prises en compte. Le défaut de déclaration peut entraîner la saisie des marchandises (article 110) ou l'imposition d'autres sanctions et pénalités (comme celles qui sont prévues à l'article 109.1).

Les personnes qui magasinent à l'étranger sont généralement au courant des obligations de déclaration des marchandises acquises à l'étranger et des sanctions qui peuvent s'appliquer en cas de défaut de s'y conformer. Cependant, l'application des règles à des marchandises déjà achetées ou acquises au Canada ou à des marchandises déjà importées au Canada n'est pas si évidente. Malheureusement, la *Loi sur les douanes* ne distingue pas ces situations aux fins de déclaration, ce qui oblige toutes les personnes qui entrent au Canada à déclarer toutes les marchandises importées – y compris les marchandises canadiennes qui reviennent au pays (article 12(3.1)).

En pratique, l'ASFC ne s'intéresse guère aux marchandises qui reviennent au Canada, principalement parce que l'article 12(7) prévoit également que les marchandises d'origine canadienne non déclarées sont soustraites à la saisie dans les conditions suivantes : 1) les marchandises n'ont pas acquis un accroissement de leur valeur, ou une amélioration de leur état, ou elles n'ont pas été combinées à d'autres articles à l'étranger; 2) les marchandises sont en la possession effective d'une personne qui arrive au Canada; 3) tous les droits antérieurs sur les marchandises ont été réglés; et 4) l'importation des marchandises n'est pas autrement interdite, contrôlée ou réglementée. Cependant, la pratique générale d'ignorer la non-déclaration de ces marchandises peut changer en présence d'autres facteurs de non-conformité – p. ex., si l'ASFC découvre que des articles achetés récemment n'ont pas été déclarés. Dans de telles circonstances, on sait que l'ASFC a déjà saisi des marchandises d'origine canadienne dispendieuses et a imposé à l'importateur le fardeau de prouver (par la suite) que les marchandises en question avaient été acquises au Canada ou qu'elles y avaient été précédemment importées de façon adéquate et que les droits avaient été réglés à ce moment. Cette exigence peut poser des problèmes, en particulier aux bijoutiers qui

privilégient les paiements comptants ou dans le cas où l'importation antérieure des articles en question n'avait pas été traitée conformément à la lettre de la loi.

Quand il y a saisie, l'ASFC prend le contrôle des marchandises et émet généralement à l'importateur soit un reçu pour saisie, soit un formulaire K128 officiel. Certaines règles en matière d'appel peuvent alors s'appliquer; p. ex., la personne faisant l'objet de la saisie peut présenter une demande en vue de faire rendre une décision par le ministre (article 129). Une personne qui revendique un droit dans les marchandises (sauf la personne en possession de l'objet au moment de la saisie) peut demander que le ministre rende la décision (article 138). La demande de décision prévue à l'article 129 doit être produite dans les 90 jours de la saisie. Si la saisie est inappropriée, le ministre peut ordonner la restitution des marchandises saisies; si la saisie est appropriée, le ministre dispose de larges pouvoirs quant au traitement des marchandises. À ces mesures administratives s'ajoute le mécanisme d'appel devant la Cour fédérale (article 135).

Les gardes-frontières, comme l'ASFC, possèdent certains des plus vastes pouvoirs qui sont dévolus aux agences chargées de faire appliquer la loi, y compris le droit d'exiger d'une personne des réponses véridiques « aux questions que lui pose l'agent sur les marchandises [importées] » (article 13). Il importe donc de ne pas prendre à la légère le passage aux frontières, et il est recommandé de déclarer en totalité et avec exactitude les marchandises importées, y compris leur valeur adéquate, de façon à éviter la saisie et toute autre mesure d'exécution.

*Robert G. Kreklewetz et Darren D. Prevost*  
Millar Kreklewetz LLP, Toronto

## CHACUN Y TROUVE SON COMPTE

En vertu de la convention fiscale Canada/États-Unis, une société américaine peut avoir un ES au Canada si elle exerce ses activités dans une installation fixe d'affaires au Canada (article V(1)), ou si elle a un agent subordonné (et non pas un agent indépendant qui agit le plus souvent à son propre compte) qui exerce habituellement au Canada des pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom du mandant (articles V(5) et V(7)). Dans *Knights of Columbus* (2008 CCI 307), le juge Miller a conclu qu'un assureur-vie résident des États-Unis aux fins de la convention qui dessert des clients canadiens grâce à un réseau d'agents canadiens individuels n'a pas d'ES au Canada : le domicile des agents ne constitue pas une installation fixe d'affaires des Chevaliers de Colomb (CC) et les agents n'exercent habituellement pas des pouvoirs leur permettant de conclure des contrats en leur nom. (Le juge Miller est arrivé à des conclusions similaires dans l'arrêt *American Income Life Insurance Company Limited* (2008 CCI 306).)

Pour déterminer où les contrats étaient conclus, le juge Miller a examiné les rôles et les responsabilités de chaque

agent et de chaque employé aux États-Unis. À titre d'exemple, les CC rejetaient d'emblée environ 10 pour cent des demandes que les agents leur soumettaient et faisaient une contre-proposition sur un nombre encore plus grand de demandes que les agents devaient ensuite présenter aux clients; les CC effectuaient aussi de nombreuses et intenses vérifications de dossiers médicaux et d'autres antécédents aux États-Unis avant de conclure une entente. Les activités des CC étaient assez importantes pour justifier la conclusion qu'ils approuvaient aux États-Unis l'ensemble de leurs contrats d'assurance avec leurs clients au Canada. La CCI n'a donc pas eu besoin de se prononcer sur le fait que les agents étaient subordonnés ou non.

Dans *Knights of Columbus*, la CCI est rapidement parvenue à la conclusion que le domicile des agents était un établissement relativement permanent où avaient lieu des activités commerciales : c'est là que les agents organisaient couramment leurs activités commerciales, tenaient leurs rencontres de vente avec des demandeurs éventuels, faisaient la tenue de leurs dossiers, remplissaient leurs rapports, etc. Le dernier critère de l'installation fixe d'affaires a donné bien du fil à retordre au tribunal : la question étant de savoir si les CC mènent leurs activités au domicile des agents. Le tribunal s'est appuyé sur le témoignage de trois témoins experts et sur le commentaire de l'OCDE sur la convention modèle, selon lequel une installation d'affaires peut être « à la disposition » de l'entreprise, et a conclu que le nœud du problème réside dans la distinction entre les activités commerciales des agents et celles des CC. Si les CC mènent suffisamment d'activités commerciales au bureau à domicile des agents, alors la condition selon laquelle les lieux doivent être à la disposition des CC serait satisfaite.

En remarque incidente dans *American Income Life Insurance*, le juge Miller affirme que l'existence d'un agent subordonné indique que le mandant exploite une entreprise à partir d'un établissement stable; et effectivement, l'agent subordonné mène à bien les activités du mandant et non pas les siennes. Le tribunal n'a pas exprimé clairement ce qui s'ensuit, soit que l'agent subordonné exploite non pas sa propre entreprise, mais celle de son mandant à son domicile, qui est donc à la disposition du mandant et qui constitue son ES. (Il s'agissait ici d'une remarque incidente : on a statué que les agents étaient indépendants et qu'ils agissaient pour leur propre compte dans leur domicile.) Toutefois, dans une autre remarque incidente dans *American Income Life Insurance*, le juge Miller a joué avec l'idée intéressante qu'un entrepreneur indépendant, ce que les parties ont convenu que les agents étaient, pourrait être un agent dépendant agissant pour son propre compte. À la lumière de ces deux remarques incidentes, il n'est pas certain qu'un entrepreneur indépendant ou un agent subordonné puisse mener exclusivement les activités de son mandant ou à la fois les siennes et celles de son mandant. Dans ce dernier cas, cela faciliterait le rapprochement des affaires

*Knights of Columbus* et *American Income Life Insurance*, mais dans *Knights of Columbus*, le juge Miller a brouillé les pistes en affirmant que lorsqu'il a été établi que les [agents] sont des entrepreneurs indépendants [...] [comme] il a été convenu [et] [...] qu'ils mènent des activités commerciales pour leur propre compte, il est donc illogique de conclure [que les activités commerciales] qu'ils mènent dans leur domicile [sont] autre chose que [...] leurs propres activités commerciales.

De toute façon dans *Knights of Columbus*, le tribunal n'avait pas à décider si les agents étaient subordonnés, et donc toute autre réflexion à ce sujet serait considérée comme incidente. Toutefois, on doit malheureusement composer avec la remarque incidente dans *American Income Life Insurance* voulant que seuls les agents indépendants mènent des activités commerciales pour leur propre compte.

En fin de compte, le juge Miller a conclu que chaque agent agissait pour son propre compte et non pas pour celui des CC dans son domicile : les dirigeants, les employés et les cadres des CC ne visitent jamais le domicile des agents et n'y ont pas accès; aucun personnel des CC n'y travaille; et les CC ne sont pas associés aux domiciles.

Ces affaires ne permettent pas clairement d'établir la distinction entre la dichotomie agent subordonné et agent indépendant (une distinction pertinente pour la convention, mais pas en droit interne) et la dichotomie entrepreneur indépendant et employé (une distinction pertinente en droit interne, mais pas dans le cadre de la convention). Les affaires *Knights of Columbus* et *American Income Life Insurance* semblent favoriser l'hypothèse selon laquelle les deux distinctions ne sont pas analogues. Un employé n'agit pas pour son compte, et s'il est agent, il reste toujours un agent subordonné. Toutefois, un entrepreneur indépendant exploite par définition sa propre entreprise; mais contrairement à ce qu'on pourrait appeler la sagesse populaire, un entrepreneur indépendant peut néanmoins être considéré comme un agent subordonné. Pour les fins de la convention, le recours à un employé ou à un entrepreneur indépendant (qui peut être également un agent subordonné ou indépendant) peut aboutir à des résultats considérablement différents. Par contre, le décodage des faits peut s'avérer délicat puisque les autres solutions ne pourront être dictées que par les plus fines distinctions sur le plan opérationnel.

Dans *Knights of Columbus*, la couronne n'a pas pu faire comparaître de témoin expert, et le contribuable a réuni un triumvirat impressionnant de témoins tous très compétents. Mais on n'a pas réussi à établir une nette distinction entre l'installation fixe d'affaires des agents et celle des mandants. Néanmoins, la conclusion semble judicieuse. Toute conclusion contraire mènerait à une grande incertitude qui serait inacceptable et à l'impossibilité éventuelle pour un non-résident qui recourt à des agents d'exercer des activités commerciales au Canada, et elle aurait nécessité sans aucun doute que

L'ARC fasse pression pour obtenir plus de précisions sur cette question.

*Phil D. Halvorson*

Ernst & Young LLP, Toronto

## RÈGLES D'ATTRIBUTION DES SOCIÉTÉS ET GEL SUCCESSORAL

L'ARC a récemment indiqué que la règle d'attribution prévue au paragraphe 74.4(2) s'applique dans trois scénarios différents de gel successoral (IT 2007-0243191C6).

Chaque scénario reflète une modification différente apportée à l'acte de fiducie en vue d'éviter l'application de la règle d'attribution si une société perd son statut de société exploitant une petite entreprise (SEPE).

Si un particulier transfère ou prête un bien à une société par l'intermédiaire d'une fiducie ou autrement, les règles d'attribution peuvent entraîner l'inclusion dans le revenu de ce particulier d'un intérêt au taux prescrit sur la valeur du bien transféré ou prêté. Ces règles ne s'appliquent que si « l'un des principaux objets » du transfert ou du prêt consiste à réduire le revenu du particulier et à avantager directement ou indirectement une « personne désignée » qui est un « actionnaire déterminé » de la société. Une personne désignée s'entend de l'époux ou du conjoint de fait ou de la nièce ou du neveu du particulier, ou d'une personne de moins de 18 ans qui a un lien de dépendance avec le particulier; un actionnaire déterminé possède au moins 10 % des actions émises d'une catégorie donnée du capital-actions de la société.

Il n'y a pas d'attribution si la société est une SEPE tout au long de l'année d'imposition. Une exception au titre du critère de « l'un des principaux objets » s'applique si trois conditions sont réunies, y compris l'obligation qu'en vertu de l'acte de fiducie, la personne désignée ne puisse recevoir aucun revenu ou capital de la fiducie, ni en obtenir autrement l'utilisation, tant qu'elle demeure une personne désignée vis-à-vis le particulier prêteur ou cédant. De plus, lorsque la part revenant au bénéficiaire du revenu ou du capital de la fiducie dépend de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire, le bénéficiaire est réputé être propriétaire de chacune des actions de la société alors détenues par la fiducie. (En comparaison, le bénéficiaire d'une fiducie non discrétionnaire est réputé n'être propriétaire des actions détenues par la fiducie qu'au prorata de son intérêt bénéficiaire dans la fiducie.)

Dans l'IT, une fiducie discrétionnaire est créée dans le cadre d'un gel successoral dans lequel on fait intervenir une société en exploitation (SEXP). Un acte de fiducie est rédigé pour la fiducie, qui détiendra des actions participantes sans droit de vote de SEXP; un particulier (M. X) détient des actions non participantes avec et sans droit de vote de SEXP. La conjointe de M. X, M<sup>me</sup> X, est la bénéficiaire de la fiducie. Il est impossible de savoir avec certitude si SEXP conservera son statut de SEPE pendant

la période où la fiducie détient les actions participantes. Chacun des trois scénarios présentés à l'ARC décrit donc une méthode en vertu de laquelle le contribuable cherche à empêcher l'application des règles d'attribution.

1) La fiducie est discrétionnaire à l'égard du droit de M<sup>me</sup> X au revenu et au capital de la fiducie. Cependant, si la société perd son statut de SEPE pour une période de plus de 30 jours au cours d'une année civile, l'acte de fiducie prévoit que l'intérêt de M<sup>me</sup> X dans la fiducie est modifié de façon telle qu'elle n'a aucun droit au revenu et au capital de la fiducie du vivant de M. X, le cédant. L'ARC indique toutefois que l'exception fondée sur le critère de l'objet ne s'applique pas ici parce que, selon l'acte de fiducie, la personne désignée peut recevoir un revenu ou du capital tant qu'elle est une personne désignée en ce qui concerne le cédant original (M. X). De plus, M<sup>me</sup> X est une actionnaire déterminée à compter de la création de la fiducie et jusqu'au décès de M. X. En dépit du changement apporté à l'acte de fiducie, l'ARC note que la part revenant à M<sup>me</sup> X du revenu ou du capital de la fiducie est toujours tributaire de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire et elle conclut que cette modification de l'acte de fiducie n'empêche pas l'application des règles d'attribution si SEXP perd son statut de SEPE.

2) La fiducie est discrétionnaire à l'égard du droit de M<sup>me</sup> X au revenu et au capital de la fiducie. Toutefois, si SEXP perd son statut de SEPE pendant une période de 30 jours au cours d'une année civile, l'acte de fiducie modifie l'intérêt de M<sup>me</sup> X de sorte qu'elle ne détient qu'un intérêt fixe et non discrétionnaire de 9,9 % dans le revenu et le capital de la fiducie avant et après le décès de M. X.

3) L'intérêt de M<sup>me</sup> X est limité à un intérêt fixe de 9,9 % dans le revenu et le capital de la fiducie jusqu'au décès de M. X, où l'intérêt devient alors discrétionnaire. Si M. X est vivant à la fin de l'année, l'intérêt de M<sup>me</sup> X dans le revenu et le capital de la fiducie est limité à 9,9 %.

L'ARC a estimé que les règles d'attribution s'appliquaient également aux deuxième et troisième scénarios. Dans le troisième, p. ex., l'ARC a jugé qu'il était difficile d'imaginer qu'un intérêt de 9,9 % dans le capital de la fiducie puisse être considéré comme étant fixe pour une période particulière s'il devient entièrement discrétionnaire à une date ultérieure donnée. Aucun des scénarios proposés pour le gel successoral n'a donc produit le résultat souhaité par le contribuable.

*Jim Yager*

KPMG LLP, Toronto

## PROPRIÉTAIRES EXPLOITANTS : CONSEILS DE FIN D'ANNÉE

### Combinaison salaire/dividende optimale

■ Déterminez la combinaison salaire/dividende optimale du propriétaire exploitant et des membres de la

famille de façon à minimiser la charge fiscale globale. On doit pour ce faire tenir compte du taux marginal d'impôt du particulier, du taux d'impôt de la société, des taxes provinciales sur la masse salariale, de l'impôt santé provincial, de la maximisation du plafond des cotisations REER et des cotisations RPC/RRQ.

■ Pour être déductibles, les salaires et gratifications doivent être comptabilisés avant la fin de l'exercice et payés dans les 179 jours qui suivent. Il peut être avantageux de verser un salaire raisonnable au conjoint ou à un enfant qui fournit des services à l'entreprise et qui a un revenu se situant dans une tranche d'imposition moins élevée.

■ Envisagez de distribuer les dividendes dans l'ordre suivant: 1) les dividendes déterminés donnant droit à un remboursement de l'impôt en main remboursable au titre de dividendes (IMRTD); 2) les dividendes non déterminés donnant lieu à un remboursement de l'IMRTD; 3) les dividendes déterminés ne donnant pas lieu à un remboursement de l'IMRTD; et 4) les dividendes non déterminés ne donnant pas lieu à un remboursement de l'IMRTD.

■ Si le compte de revenu à taux général (CRTG) et le compte de l'IMRTD de la SPCC sont positifs, considérez le versement de dividendes déterminés avant la fin de l'exercice qui donne lieu à un remboursement de dividendes. Toutefois, les dividendes déterminés peuvent augmenter le risque d'exposition à l'impôt minimum de remplacement pour le propriétaire exploitant.

■ Une société en Alberta, en Colombie-Britannique, au Manitoba ou à l'Île-du-Prince-Édouard pourrait envisager d'accélérer à 2008 le versement de dividendes non déterminés discrétionnaires qui donne lieu à un remboursement de dividendes pour tirer profit des taux d'impôt moins élevés en 2008 sur les dividendes non déterminés.

■ Une société en Colombie-Britannique pourrait également envisager d'accélérer à 2008 le versement de dividendes déterminés discrétionnaires qui donne lieu à un remboursement de dividendes pour tirer profit des taux d'impôt moins élevés en 2008 sur les dividendes déterminés.

■ Inversement, une société en Alberta ou en Ontario pourrait envisager de reporter à 2009 le versement de dividendes déterminés discrétionnaires pour tirer profit de la réduction des taux d'impôt sur les dividendes déterminés dans ces provinces en 2009.

■ Une société à Terre-Neuve-et-Labrador pourrait envisager de reporter à 2009 le paiement de salaire et/ou de dividendes discrétionnaires (déterminés ou non déterminés) pour tirer profit des taux d'impôt moins élevés pour les particuliers en 2009.

■ La renonciation au versement de gratifications et/ou de distributions de dividendes provenant d'un excédent de liquidités pourrait remettre en question le fait que la plus grande partie des actifs de la SPCC est utilisée dans l'entreprise exploitée activement, ce qui risque de mettre

en péril la qualification des actions de la SPCC à titre d'actions admissibles de petite entreprise.

■ L'impôt est reporté si la société conserve un revenu alors que son taux d'imposition est inférieur au taux d'imposition de l'actionnaire employé. Le tableau illustre le report de l'impôt sur le revenu si le revenu d'entreprise exploitée activement est conservé dans la société et n'est pas versé en salaire à l'actionnaire employé, ainsi que l'économie (ou la charge) fiscale correspondante si la société lui verse le même revenu après impôt à titre de dividende.

## Revenu de la société

■ Une société assujettie au taux des petites entreprises en Colombie-Britannique, au Manitoba et à l'Île-du-Prince-Édouard pourrait bénéficier de la réduction de ce taux si elle reporte son revenu après 2008 en maximisant en 2008 les déductions discrétionnaires comme la déduction pour amortissement. Le plafond des petites entreprises augmentera en Alberta et en Saskatchewan après 2008.

■ Une société assujettie au taux d'impôt sur le revenu général pourrait envisager de reporter son revenu en maximisant les déductions discrétionnaires en 2008 pour tirer profit des réductions progressives de taux d'impôt au fédéral qui passent de 19,5 % en 2008 à 15 % en 2012. Après 2008, le taux d'impôt général sera également réduit en Colombie-Britannique, au Manitoba et en Saskatchewan.

■ En revanche, une société au Québec pourrait envisager de minimiser les déductions discrétionnaires en 2008 pour maximiser son revenu assujetti à un taux d'impôt sur le revenu du Québec moins élevé sur le revenu d'une société exploitée activement qui dépasse 400 000 \$; le taux passe en 2008 de 11,4 % à 11,9 % en 2009. (En vertu d'une proposition législative, le taux d'imposition des institutions financières qui ne sont pas des sociétés d'assurance et des sociétés pétrolières a déjà été fixé à 11,9 % le 1<sup>er</sup> juin 2007.)

■ Pour qu'une société puisse demander la DPA sur un bien amortissable, elle doit en avoir fait l'acquisition et être prête à l'utiliser à la fin de l'exercice de la société ou avant. La DPA annuelle est majorée pour le matériel de F-T passant de 30 % du solde dégressif à 50 % sur une base linéaire pour les achats effectués avant 2010, et à 50 % du solde dégressif pour les achats effectués après 2009 et avant 2012.

■ Toute provision additionnelle pour créances douteuses ou désuétude des stocks doit être désignée et demandée à la fin de l'exercice ou avant.

■ Différentes méthodes permettent de réduire les taxes sur le capital dans les provinces. En Ontario, la taxe sur le capital est éliminée ou réduite pour certaines sociétés manufacturières ou exploitantes de ressources rétroactivement au 1<sup>er</sup> janvier 2007, et le Québec se propose de faire de même pour certaines sociétés manufacturières pour les années d'imposition se terminant après le 13 mars 2008. La taxe sur le capital a été éliminée au Manitoba le 1<sup>er</sup> juillet 2008, pour

## Détermination de la combinaison salaire-dividende optimale (exercice terminé le 31 décembre 2008 et 10 000 \$ de REEA)

	Admissible à la déduction pour petite entreprise (DPE)		Pas de DPE, pas de déduction pour F&T		Pas de DPE, admissible à la déduction pour F&T	
	Report	Économie	Report	Économie/(coût)	Report	Économie/(coût)
	<i>dollars</i>					
Alberta . . . . .	2 500	225	950	(178)	950	(178)
Colombie-Britannique . . . . .	2 870	186	1 270	(4)	1 270	(4)
Manitoba . . . . .	3 452	199	1 452	(144)	1 452	(144)
Nouveau-Brunswick . . . . .	3 095	122	1 445	(119)	1 445	(119)
Terre-Neuve-et-Labrador . . . . .	3 008	208	1 258	(611)	2 158	36
Nouvelle-Écosse . . . . .	3 225	448	1 275	(553)	1 275	(553)
Ontario . . . . .	3 093	476	1 393	(200)	1 593	(48)
Île-du-Prince-Édouard . . . . .	3 290	157	1 187	(389)	1 187	(389)
Québec . . . . .	3 133	189	1 943	(109)	1 943	(109)
Saskatchewan . . . . .	2 850	245	1 200	(184)	1 450	15
Territoires du Nord-Ouest . . . . .	3 005	485	1 405	146	1 405	146
Nunavut . . . . .	2 750	289	1 100	(423)	1 100	(423)
Yukon . . . . .	2 740	148	790	(339)	2 040	696

Note: On suppose que le particulier est imposé au taux marginal le plus élevé. Seuls l'impôt sur le revenu fédéral et provincial, la partie de l'employeur de l'assurance-maladie provinciale et la partie de l'employé de la taxe sur la masse salariale des Territoires du Nord-Ouest et du Nunavut sont pris en compte. Les chiffres pour la DPE au Yukon supposent que le taux sur le REEA autre que le revenu de F&T s'applique. Si le taux du Yukon sur le REEA qui est un revenu de F&T s'applique, le report et les économies d'impôt s'établissent à 2 890 \$ et 253 \$, respectivement.

certaines sociétés de F&T et en Saskatchewan sur les nouveaux capitaux acquis après le 30 juin 2006 et sur la plupart des capitaux le 1<sup>er</sup> juillet 2008.

■ À compter des années d'imposition prenant fin après le 31 décembre, les sociétés de l'Ontario ne produiront qu'une seule déclaration (combinée) de revenus fédérale et provinciale. Ainsi, les changements apportés comprennent l'élimination de la réintégration des paiements à des non-résidents avec lien de dépendance, et l'introduction d'un crédit d'impôt non remboursable de 4,5 % en R&D); des règles transitoires ajusteront les montants déclarés au fédéral en fonction des attributs fiscaux de l'Ontario (comme les comptes fiscaux d'amortissement et les comptes de RS&DE). L'impact de ces changements sur la société doit faire l'objet d'une évaluation.

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

## FORMULAIRE 5471 — PÉNALITÉ POUR PRODUCTION TARDIVE

Tout citoyen ou résident (société ou autre) des États-Unis dont les participations dans certaines sociétés étrangères sont supérieures à des seuils définis doit soumettre chaque année à l'IRS un formulaire 5471 fournissant divers renseignements. Dans certains cas, les dirigeants et les administrateurs américains doivent également produire ce formulaire. L'IRS a indiqué qu'après 2008, il

imposera automatiquement des pénalités à toute société qui produit le formulaire en retard. Ceci constitue un changement par rapport à la politique actuelle de l'IRS, qui n'impose généralement des pénalités qu'à titre discrétionnaire lors de la vérification. Ce changement représente également une autre étape dans l'application par l'IRS de son objectif qui consiste à accroître l'examen en profondeur des renseignements étrangers fournis par des résidents et des citoyens américains sur leurs participations dans des entités étrangères, y compris des sociétés, des sociétés de personnes, des entités ignorées et des fiducies. On ne sait pas exactement si la procédure de pénalité automatique s'applique également aux résidents américains qui ne sont pas des sociétés, et si la pénalité s'applique non seulement aux déclarations produites en retard, mais aussi aux déclarations produites à temps, mais qui sont incomplètes ou inexactes. En pratique, l'imposition d'une pénalité dans ce dernier cas peut exiger l'intervention d'un agent examinateur qui déterminera si la déclaration est incomplète ou inexacte.

Le défaut de produire à temps le formulaire 5471 risque d'entraîner des pénalités significatives : 1) une pénalité de 10 000 \$ pour chaque formulaire 5471 produit après la date d'échéance (y compris les prolongations) ou qui ne renferme pas des renseignements complets et exacts (article 6038(b)(1) du Code); 2) une pénalité pour défaut de produire ou défaut de payer correspondant à 5 % de l'impôt devant être indiqué dans la déclaration pour chaque mois de retard (jusqu'à 25 % de l'impôt dû) (article 6651(a)(1)); et 3) une réduction possible de 10 % des impôts étrangers

pouvant être crédités par ailleurs en vertu des articles 901, 902 et 960 (article 6038(c)). Un contribuable qui peut justifier par des arguments raisonnables son retard dans la production du formulaire peut en général s'éviter des pénalités.

La *Large and Mid-Size Business Division* de l'IRS a récemment annoncé la mise en application de ces pénalités automatiques par l'envoi de lettres aux contribuables. Des obligations de production et des formulaires de l'IRS semblables exigent que des renseignements soient fournis sur les participations et les transferts de biens par des personnes des États-Unis à certaines sociétés de personnes étrangères (formulaire 8865), des entités ignorées étrangères (formulaire 8858) et des fiducies étrangères (formulaire 3520); probablement que l'IRS adoptera une approche rigoureuse semblable si ces formulaires sont produits en retard. Compte tenu de la plus grande vigilance et de l'approche plus agressive de l'IRS, les contribuables doivent s'assurer qu'ils se conforment bien aux obligations de production de tous ces formulaires.

*Geanne M. Blazkow*  
Hodgson Russ LLP, Buffalo

## OPTIONS D'ACHAT D' ACTIONS ET SEPEA

La Cour canadienne de l'impôt (CCI) a récemment publié la version anglaise officielle des jugements *Alain Chartier* (2005-1235(IT)G) et *Claudette Nadeau* (2005-1258(IT)G); les deux causes avaient été entendues sur preuve commune le 6 novembre 2006 et les jugements avaient été prononcés le 18 avril 2007 (2007 CCI 37). La CCI a conclu que l'option d'achat d'actions d'une SCAN n'avait pas à être prise en compte pour déterminer son statut de société exploitant une petite entreprise admissible (SEPEA) parce que les droits prévus dans une convention d'achat-vente sont exclus en vertu de l'alinéa 110.6(14)b). Par conséquent, chaque contribuable-vendeur pouvait porter la déduction pour gains en capital bonifiée en diminution de son gain en capital imposable de plus de 230 000 \$ résultant de la levée des options par l'acheteur et de la vente des actions de SCAN en 1999.

Les actionnaires de Cible voulaient vendre les actions de cette dernière à une autre SCAN, Acheteur. Cette dernière appartenait à une société américaine; la vente avait donc été structurée en deux étapes pour permettre aux actionnaires minoritaires qui étaient des particuliers, dont M. C et M<sup>me</sup> N, de porter la déduction pour gains en capital bonifiée en diminution de leurs gains en capital imposables découlant de la vente de leurs actions de Cible. Les autres actionnaires de Cible étaient deux SCAN.

En 1997, Acheteur avait acheté de SCAN certaines actions de Cible, dont 49 % des actions comportant droit de vote, en vertu d'une convention d'achat-vente. Une

convention d'option accordait à Acheteur des options d'achat des actions restantes détenues par une SCAN et des actions détenues par les actionnaires minoritaires, et elle donnait à ces actionnaires le droit de vendre leurs actions de Cible à Acheteur à tout moment après le 1<sup>er</sup> janvier 1999. En 1999, Acheteur avait levé ses options et acheté les actions restantes de Cible. M. C et M<sup>me</sup> N avaient chacun déclaré le gain en capital de plus de 230 000 \$ qui avait résulté de l'opération, qu'ils avaient entièrement neutralisé par une déduction pour gains en capital bonifiée.

Pour être admissible à la déduction pour gains en capital bonifiée, une action doit être une action admissible de petite entreprise (AAPE, paragraphe 110.6(2.1)). La définition d'action admissible de petite entreprise fait appel à plusieurs autres définitions, comme celles de « société exploitant une petite entreprise » (paragraphe 248(1)) et de « société privée sous contrôle canadien » (paragraphe 125(7)), qui ne doivent pas « être contrôlées, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, par une ou plusieurs personnes non-résidentes ». Aux fins de déterminer ce contrôle, « la personne qui, à un moment donné, en vertu d'un contrat, en equity ou autrement, a un droit, immédiat ou futur, conditionnel ou non, à des actions du capital-actions d'une société ... est réputée occuper la même position relativement au contrôle de la société que si elle était propriétaire des actions à ce moment » (alinéa 251(5)b)). Aux fins de déterminer le statut des actions à titre de AAPE, une exception est prévue pour un « droit prévu par convention d'achat-vente portant sur une action du capital-actions d'une société » (alinéa 110.6(14)b)). Comme Acheteur détenait des options d'achat des actions de Cible et qu'elle était contrôlée par une société américaine, la question était de savoir si les options constituaient des droits en vertu d'une convention d'achat-vente et, partant, si elles étaient visées par l'exception. Dans l'affirmative, les options pouvaient être ignorées aux fins de déterminer si Cible était une SPCC (et une SEPEA) quand les actionnaires minoritaires avaient vendu leurs actions.

Selon la CCI, il faut décider si la convention d'option pouvait entraîner l'application de l'exception, et non si elle était une « convention d'achat-vente ». La CCI a également indiqué que les parties avaient clairement l'intention de vendre la totalité des actions de Cible en vertu de deux conventions distinctes de sorte que les actionnaires minoritaires pouvaient avoir accès à la déduction pour gains en capital bonifiée.

La CCI a passé en revue certaines parties de la convention de vente, comme la partie intitulée « *collateral instruments and agreements* » qui comprenait, entre autres, une liste précise. Cette liste ne comprenait cependant pas la convention d'option — apparemment, une erreur de rédaction, parce que d'autres parties de la convention de vente indiquaient que la convention d'option faisait partie de la liste. L'exception prévue à



L'alinéa 110.6(14)b) exige que le droit d'option soit « un droit prévu par convention d'achat-vente ». La CCI a conclu que le droit n'avait qu'à être « imaginé » ou « envisagé » par la convention, compte tenu de la définition du terme « prévu » dans le dictionnaire.

Ayant établi qu'il y avait apparemment eu erreur de rédaction, la CCI a conclu que « la convention d'option, puisqu'elle a été mentionnée, donc envisagée, a donc été prévue dans cette convention, faisant ainsi partie intégrante de la convention d'achat-vente ». Le fait que la convention d'option et la convention de vente ne faisaient pas intervenir les mêmes parties ou ne portaient pas sur le même sujet ne changeait rien à cette détermination, parce que rien n'empêche les parties à un contrat de prévoir qu'elles devront respecter un autre contrat qui interviendra éventuellement entre d'autres parties. La convention d'option était donc visée par l'exception, et elle n'a pas été prise en compte pour déterminer si Cible était une SPCC. M. C et M<sup>me</sup> N avaient donc droit à la déduction pour gains en capital bonifiée.

*Paul Hickey*

KPMG LLP, Toronto

## CONTINUATION DE SOCIÉTÉ

La continuation d'une société peut être un moyen de planification fiscale utile – p. ex., si un acheteur américain souhaite convertir une société ontarienne en une société à responsabilité illimitée de la Nouvelle-Écosse. À cette fin, une fusion de la société ontarienne avec une société de la Nouvelle-Écosse exige que les deux sociétés soient régies par la même loi sur les sociétés; par conséquent, il doit y avoir migration de la société ontarienne ou sa prorogation en Nouvelle-Écosse. Du point de vue fiscal, il est impératif qu'il n'y ait pas de disposition réputée des actifs et des dettes de la société remplacée (continué). Au Canada, la jurisprudence et les positions administratives indiquent qu'une continuation n'entraîne pas de disposition réputée pour la société remplacée.

La continuation d'une société a été décrite, en termes très généraux, comme un processus en vertu duquel une société [cesse d'être] régie par les lois sur les sociétés d'une administration donnée [...] et devient régie par les lois sur les sociétés d'une autre administration (ou [...] par des lois sur les sociétés différentes à l'intérieur d'un même ressort territorial) [...] [de telle façon que soit préservée] la personnalité juridique de la société (non) concernée» (Voir 2006 Conference Report, à la p. 14:3) Les conséquences fiscales canadiennes de la continuation d'une société sont prises en considération tant dans la Loi que dans les prises de position administratives de l'ARC. L'alinéa 250(5.1)a) précise qu'une société constituée dans une administration donnée et prorogée dans une autre administration est considérée par la suite avoir été constituée dans cette autre administration. Une société continuée à l'étranger est assujettie à l'impôt de départ du Canada.

Dans la première prise de position de l'ARC sur cette question, la décision anticipée TR-1 (24 juin 1974), on

analysait la prorogation d'une société de l'Ontario en Alberta. Cette décision anticipée a été retirée, mais la position sous-jacente a été confirmée dans des documents administratifs subséquents : si la loi sur les sociétés applicable permet la prorogation et considère la nouvelle société comme étant la même société que la société remplacée, et sa continuation, la prorogation n'entraîne pas de conséquences fiscales au Canada. La décision anticipée précise que cette position administrative se fonde sur le point de vue selon lequel la nouvelle société est la même société selon les lois autres que les lois fiscales à tous les égards importants (sauf pour la nouvelle loi sur les sociétés la régissant).

Dans le cas d'une continuation d'une administration étrangère à une autre, l'ARC a conclu qu'il n'y avait pas de conséquences fiscales au Canada si la loi étrangère applicable prévoyait la continuation et qu'elle n'altérait pas les caractéristiques fondamentales de la nouvelle société, de ses actifs ou de ses passifs, ou des droits et des obligations de ses actionnaires. La décision anticipée précisait que la prorogation d'une société étrangère affiliée d'un pays étranger à un autre n'entraînait pas la disposition de ses actifs ou de ses dettes en cours aux fins de l'impôt sur le revenu canadien, considérant 1) la poursuite de l'existence de la société; 2) l'absence de changement important relativement à ses actions (y compris le fait qu'aucune nouvelle catégorie d'actions n'avait été créée); 3) le fait qu'il n'y avait pas eu d'échange, de rachat, d'annulation ou de disposition des actions; et 4) le fait qu'il n'y avait pas eu de changement du capital déclaré.

Le fil conducteur de ces décisions anticipées et interprétations et d'autres décisions et interprétations semblables publiées en contextes canadien et étranger semble être le fait qu'une continuation n'entraîne pas de conséquences fiscales au Canada (et, pourrait-on ajouter, pas d'obligation de déclaration au Canada) en l'absence de la disposition de biens. Le paragraphe 248(1) donne une définition exhaustive de « disposition » suivant laquelle un transfert de bien qui n'a pas pour effet de changer la propriété effective du bien n'est pas une disposition (sauf dans les cas énumérés). Dans la décision de la CCI, confirmée par la CAF, dans *MIL (Investments) SA* (2007 DTC 5437), le juge a soutenu que la continuation au Luxembourg d'une société caymanienne, dans le but de se prévaloir de l'avantage de la convention entre le Canada et le Luxembourg, n'avait pas entraîné la disposition de la participation importante de la société remplacée en actions de SCAN ni d'aucun de ses autres actifs.

*Jack Bernstein*

Aird & Berlis LLP, Toronto

## INCITATIFS FISCAUX À PASSER AU VERT

Les gouvernements fédéral et provinciaux amorcent leur virage écologique en instaurant des taxes sur l'utilisation de combustibles fossiles qui produisent des émissions de

dioxydes de carbone nuisibles ainsi que des droits sur divers produits – matériels d'impression et de conditionnement, déchets électroniques et déchets dangereux – qui causent des dommages à l'environnement. En plus des nombreux crédits d'impôt fédéraux et provinciaux visant à promouvoir la RS&DE, de nouveaux incitatifs contribuent également à la réduction des gaz à effet de serre et de la pollution.

Les incitatifs du gouvernement fédéral – tels les déductions accélérées d'impôt sur le revenu pour les frais liés aux énergies renouvelables et aux économies d'énergie au Canada (FEREEC) – encouragent l'investissement dans des sources d'énergie renouvelable et des projets favorisant le développement durable. Les dépenses admissibles englobent les coûts de certains services techniques, du nettoyage de site, de la construction de routes temporaires, de la formation et des études de faisabilité. La catégorie regroupant les FEREEC bénéficie d'un amortissement pouvant aller jusqu'à 100 %, et les avantages peuvent être transférés aux actionnaires d'une société exploitant une entreprise principale au moyen d'actions accréditatives, de manière similaire au mécanisme utilisé dans l'industrie minière.

D'autres déductions accélérées d'impôt sur le revenu fédéral sont accordées à l'égard de certains actifs utilisés dans des projets écologiques. Les projets de conversion à l'énergie éolienne, les systèmes de cogénération à rendement élevé et autres systèmes d'énergie thermique peuvent être portés dans la catégorie 43.1 qui donne droit à une DPA de 30 % sur le solde décroissant (sous réserve de la règle de la demi-année) ou dans la catégorie 43.2 qui donne droit à une DPA de 50 % du solde décroissant (sous réserve de la règle de la demi-année), à la condition notamment que les actifs aient été achetés après le 22 février 2005 et avant 2012.

En plus des incitatifs offerts par d'autres provinces, l'Ontario accorde une déduction ponctuelle du revenu d'entreprise imposable ontarien correspondant à 30 % du coût du matériel utilisé pour réduire ou éliminer la pollution de l'eau ou de l'air. La Colombie-Britannique rembourse jusqu'à 100 % des impôts payés par les sociétés sur des brevets admissibles liés à la production d'énergie à partir du vent, du soleil, des marées et d'autres sources naturelles.

Les entreprises peuvent obtenir des capitaux propres, des subventions et des prêts des gouvernements et des entités de services publics (comme BC Hydro et Hydro-Québec) pour le développement et la commercialisation de solutions technologiques d'énergie propre. Ainsi, l'initiative technologique écoÉnergie de gouvernement fédéral consiste en un investissement de 230 M\$ directement destiné à accroître l'approvisionnement en énergie propre et à réduire le gaspillage d'énergie, et le programme de capital-risque innovation en technologie de la Colombie-Britannique accorde des crédits d'impôt annuels aux personnes qui investissent dans des sociétés de technologie propre en phase de démarrage exerçant leurs activités dans cette province.

Diverses initiatives provinciales en matière de taxes de vente encouragent les consommateurs à adopter des sources d'énergie renouvelable au moyen d'exemptions et de remboursements visant 1) des biens utilisés pour prévenir la perte de chaleur dans les immeubles, 2) des appareils ménagers écoénergétiques, 3) des appareils utilisant une énergie renouvelable (soleil, vent, microcentrales hydroélectriques et énergie géothermique) et 4) des véhicules à carburant de remplacement.

Les nombreux encouragements offerts aux particuliers et aux entreprises soit pour les inciter à passer au vert ou à investir dans des technologies vertes ne sont pas toujours faciles à trouver. Cependant, le temps consacré à la recherche de tels encouragements peut rapporter des bénéfices environnementaux et aussi financiers.

*Audrey Diamant et Eric Paton*

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## NOTRE RÉGIME DE TPS DANS LE TOP 10

Le régime de TPS du Canada se classe au 7<sup>e</sup> rang des régimes d'impôts indirects de 32 pays (dont les États-Unis) pour ce qui est de la facilité de faire des affaires, selon un sondage parrainé par KPMG auprès d'experts financiers de haut rang œuvrant dans plus de 500 grandes sociétés à travers le monde. L'étude confirme en outre l'importance accrue que prennent les impôts indirects pour les entreprises mondiales au fur et à mesure que les taux d'impôt sur le revenu des sociétés diminuent. Le tableau ci-joint illustre le classement que les répondants ont fait des pays en fonction de la convivialité de la TVA. Le Royaume-Uni est perçu comme ayant le régime le plus convivial, suivi des Pays-Bas, de la Finlande, de la Suisse et du Luxembourg. Le régime de l'Italie a été considéré comme le plus embêtant, tandis que celui des États-Unis se classait au 11<sup>e</sup> rang.

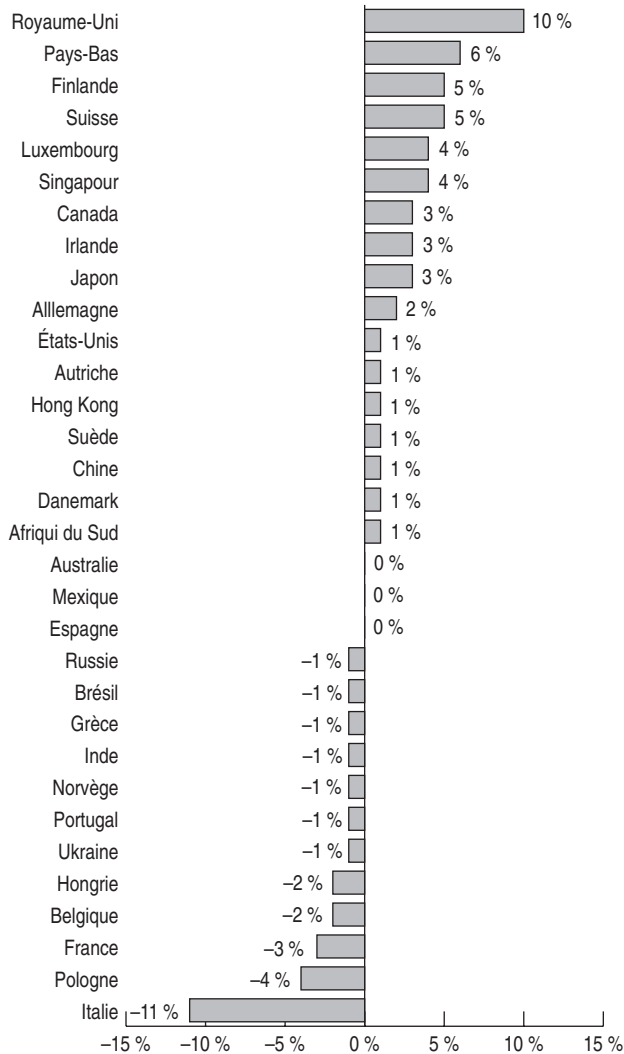
Soixante-quinze pour cent des répondants croient que les gouvernements s'en remettront davantage aux impôts indirects dans l'avenir. Soixante-quatre pour cent des répondants canadiens pensent ainsi, malgré la réduction récente du taux de la TPS qui a été ramené à 5 %. Lorsqu'on leur parlait des risques liés à l'observation de l'impôt sur le revenu et de la TVA, 45 % de l'ensemble des répondants étaient d'avis que les erreurs dans l'observation de la TVA représentaient le risque fiscal global le plus important pour leur organisation. Au Canada, 35 % des répondants se préoccupaient davantage des risques liés aux impôts indirects que des risques liés aux impôts sur le bénéfice des sociétés.

L'enquête fournit également des indications sur le montant de TVA/TPS géré quotidiennement par les organisations mondiales : 82 % des répondants ont indiqué que leurs opérations annuelles au titre de la TVA (taxes perçues sur les ventes plus taxes payées sur les achats) se chiffraient entre 200 M\$ US et 1 G\$ US. Chez

Publié mensuellement.

ISSN 1496-4449 (En ligne)

**Pourcentage net des répondants qui estiment  
que le régime de TVA est convivial**



les répondants canadiens, 86 % ont indiqué que leurs opérations annuelles au titre de la TPS/TVA se situaient dans cette fourchette, et 10 % ont répondu qu'elles dépassaient cette fourchette.

*Deborah Taylor*  
KPMG LLP, Toronto

**ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES**  
**Conventions fiscales**

Le 11 septembre 2008, un rapport exécutif du *US Senate Committee on Foreign Relations* a référé le cinquième protocole à la convention **Canada/États-Unis** au Sénat pour sa ratification, sous réserve toutefois que le Trésor américain émette un rapport au Congrès sur la clause d'arbitrage exécutoire dans les conventions conclues par

les États-Unis avec le Canada, la Belgique et l'Allemagne. Par exemple, avant le premier arbitrage en vertu de chaque convention, le Trésor doit soumettre les règles de procédure du conseil d'arbitrage, y compris les règles sur les conflits d'intérêts, aux comités des Finances et des Affaires étrangères du Sénat et au US Joint Committee on Taxation; le Trésor doit produire un rapport sur le fonctionnement, l'application et les mesures de protection du mécanisme d'arbitrage après le dixième cas d'arbitrage et annuellement par la suite pendant cinq ans. Le Sénat américain a ratifié le protocole le 23 septembre 2008, sous réserve toutefois de ces conditions de déclaration. Il est prévu que la signature du Président et l'échange des instruments de ratification auront lieu avant 2009.

Une convention et un protocole ont été signés entre le **Royaume-Uni** et **les Pays-Bas** le 26 septembre 2008. Un accord d'échange de renseignements a été signé entre le **Royaume-Uni** et **l'Île de Man** avec une entente visant à modifier la convention fiscale en matière d'impôt sur le revenu de 1955.

**Union européenne**

Dans le but de se conformer à la décision de la Cour européenne de justice (CEJ) dans l'arrêt *Marks & Spencer* (cas C-446/03), le Royaume-Uni a adopté un texte législatif sur l'indemnisation des pertes transfrontalières pour une filiale non-résidente qui a épuisé toutes les possibilités d'obtenir un allègement pour les pertes dans son propre pays. La Commission européenne a exigé que le Royaume-Uni donne suite à la décision de la CEJ, précisant que la législation actuelle du Royaume-Uni fait en sorte qu'il est pratiquement impossible pour un contribuable d'obtenir un allègement au Royaume-Uni

*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.