

GROUPE CONSULTATIF : FISCALITÉ INTERNATIONALE

En novembre 2007, le ministre des Finances a mis sur pied un groupe consultatif composé d'experts en fiscalité et du milieu des affaires en vue d'évaluer le régime canadien de fiscalité internationale et de faire des recommandations pour le rendre plus efficace, plus concurrentiel et plus équitable. Le groupe a demandé à des entreprises et à des fiscalistes de lui donner leur avis sur certaines questions précises et a étudié les approches choisies par d'autres pays. Après avoir pris connaissance des documents qui lui ont été soumis, le Groupe consultatif a publié son rapport le 10 décembre 2008. Le Groupe consultatif a conclu que le régime canadien de fiscalité internationale est généralement juste et équitable, qu'il a bien servi le Canada et qu'il ne nécessite pas de changements radicaux. Toutefois, il a fait un certain nombre de recommandations en vue d'améliorer certains éléments clés de la fiscalité des investissements canadiens à l'étranger et étrangers au Canada.

Investissements canadiens à l'étranger

■ Le Groupe consultatif estime que le régime d'exemption actuel devrait être élargi à l'ensemble des revenus d'entreprises exploitées activement, qu'ils soient gagnés ou non dans un pays signataire d'un AERF ou d'une convention fiscale avec le Canada. L'exemption doit aussi comprendre les gains en capital réalisés sur la disposition d'actions de sociétés étrangères affiliées (SEA) qui tirent (principalement) leur valeur des actifs d'une entreprise exploitée activement. Les deux recommandations simplifieraient le régime en éliminant l'obligation de comptabiliser et de gérer séparément des comptes de surplus imposables et exemptés pour les revenus d'entreprises exploitées activement et les dispositions d'actions de SEA. Le Groupe fait remarquer

que le régime actuel impose aux contribuables et à l'ARC un lourd fardeau d'observation et d'administration, tout en n'augmentant pas nécessairement les recettes fiscales du Canada.

■ Le Groupe consultatif recommande aussi l'abrogation de l'article 18.2, en dépit du fait que le ministre des Finances ait indiqué qu'une réévaluation de la règle de cet article ne faisait pas partie du mandat du Groupe consultatif. La recommandation est conforme à l'une des recommandations faites par le Groupe d'étude sur les politiques en matière de concurrence, dont le rapport a été publié en juin 2008 (voir à ce sujet l'article « Foncer pour gagner », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, juillet 2008). L'article 18.2 a été adopté (malgré les protestations des gens d'affaires et des fiscalistes) en décembre 2007, mais n'entrera pas en vigueur avant 2012. La règle interdit la déduction des intérêts sur les emprunts pouvant être rattachés à un prêt entre sociétés affiliées dont les intérêts sont redéfinis comme revenus d'entreprise exploitée activement et ne sont donc pas considérés comme un RÉATB assujéti à l'impôt du Canada.

■ Les autres recommandations du rapport comprennent 1) la révision de la définition d'une SEA avec la possibilité d'augmenter la limite actuelle; 2) pas de changement dans l'imposition du revenu des succursales à l'étranger (même si, d'après le rapport, il serait tout à fait justifié sur le plan théorique d'étendre le régime d'exemption à ce type de revenu); 3) l'examen des régimes anti-report d'impôt comme les régimes concernant le RÉATB, les EPÉ et les FNR en vue de leur simplification et d'une meilleure coordination; 4) la conservation des règles de redéfinition de l'alinéa 95(2)a); et 5) pas de règle supplémentaire pour limiter la déductibilité des intérêts pour un contribuable canadien qui emprunte des fonds pour un placement dans une SEA (sauf pour les opérations de transfert de la dette qui sont traitées ci-après).

Investissements étrangers au Canada

■ Le Groupe consultatif recommande que le régime de la capitalisation restreinte soit conservé et qu'il ne soit pas remplacé par des dispositions comme le dépouillement des gains ou un test s'appuyant sur le principe de pleine concurrence, mais il recommande d'abaisser le ratio dettes-capitaux propres de 2 : 1 à 1,5 : 1, en conformité avec les normes mondiales et les données de l'industrie au Canada. Le Groupe consultatif rejette un élargissement du régime de la capitalisation restreinte aux emprunts sans lien de dépendance et aux emprunts garantis par un tiers, mais il recommande aussi de mener davantage de consultations sur l'élargissement des dispositions aux emprunteurs qui ne sont pas des sociétés.

Dans ce numéro

Groupe consultatif : Fiscalité internationale	1
Baisse du taux d'intérêt prescrit favorable au fractionnement du revenu	2
L'article 160 réserve des surprises	3
Des gains en capital qui se volatilisent	4
Mise à jour sur la RGAÉ : Statistiques de l'ARC	5
Divulgaration volontaire	5
CELI – Pénalités et imposition	6
Droits de transfert américains : Mise à jour	8
Production des demandes pour la RS&DE	8
ES ou lien suffisant	10
Actualités fiscales étrangères	11

■ Une autre recommandation importante implique l'introduction de règles anti-évitement qui ciblent les opérations de transfert de dettes dans lesquelles une société mère étrangère transfère les actions de ses filiales étrangères à sa filiale canadienne contre une dette. Le Groupe consultatif estime que ce type d'opération est particulièrement offensant lorsque des actions privilégiées sont utilisées de façon à ce que la filiale canadienne puisse réclamer en déduction les intérêts, mais qu'il y ait peu de possibilités pour elle de participer à toute hausse de la valeur des filiales étrangères. Le rapport recommande que d'autres études soient menées et décrit deux mécanismes anti-évitement pouvant s'appliquer aux transferts de dettes : 1) le refus de la déduction des frais d'intérêts sur les dettes pouvant être rattachées à ce type d'opération, et 2) le traitement du prix d'achat des actions en tant que dividende assujéti à la retenue d'impôt.

■ Le Groupe consultatif propose d'autres recommandations concernant les retenues d'impôt, l'administration, la conformité et le processus législatif. Sur le plan administratif et de l'observation, les commentaires sur les exigences de retenue d'impôt relatives à l'aliénation d'un bien canadien imposable par un non-résident méritent d'être signalés. Le Groupe consultatif ne considère pas comme suffisantes les modifications récentes apportées à la Loi dans le but de simplifier les exigences en matière de certificat de décharge lorsqu'une convention fiscale s'applique; le Groupe consultatif recommande l'élimination des retenues d'impôt lors de l'aliénation d'un bien canadien imposable par un non-résident lorsque le gain est exempt d'impôt au Canada en vertu d'une convention fiscale. Le Groupe recommande également l'exclusion de la vente de titres de sociétés canadiennes cotées en bourse des exigences de déclaration et de retenue d'impôt en vertu de l'article 116 de la Loi.

■ Pour éviter les lourdes obligations actuelles en matière de conformité, le Groupe consultatif affirme que les exigences de retenue d'impôt en vertu des règlements 105 et 102 devraient être supprimées dans le cas d'un non-résident recevant un revenu pour des services rendus et/ou pour un emploi exercé au Canada si le revenu est exempté de l'impôt du Canada en vertu d'une convention fiscale.

Le Groupe consultatif préconise dans son rapport une plus grande transparence et davantage de consultations dans le processus législatif : on ne devrait recourir à la confidentialité que dans des situations bien particulières uniquement. En outre, les propositions législatives qui ne sont pas adoptées pendant de longues périodes créent une incertitude chez les contribuables tant dans leur planification fiscale que dans la publication de leurs états financiers. On devrait donc éviter d'adopter des dispositions rétroactives et rétrospectives, une recommandation qui sera sans aucun doute très bien accueillie par les contribuables et les fiscalistes.

Dans le cadre de ses consultations, le Groupe consultatif a reçu des commentaires négatifs de la part de plusieurs observateurs concernant les relations entre l'ARC et les entreprises. Le Groupe consultatif se dit grandement préoccupé par la possibilité que ces relations se détériorent davantage, ce qui pourrait compromettre la viabilité de notre régime d'autocotisation, qui doit reposer d'après le Groupe consultatif sur la responsabilité mutuelle et la collaboration, qui y jouent un rôle crucial. Le rapport recommande que le gouvernement prenne des mesures pour renverser la tendance actuelle en améliorant ses relations et en faisant la promotion de meilleures communications bidirectionnelles.

On doit féliciter le Groupe consultatif pour son excellent travail et la production d'un rapport fouillé. Compte tenu de la récente crise politique et économique, le budget 2009 sera déposé plus tôt que prévu – le 27 janvier 2009, de sorte qu'il est peu probable que le gouvernement ait le temps d'évaluer les recommandations du rapport et y donner suite dans ce budget. Il ne reste plus à souhaiter que le ministre des Finances pourra donner son avis sur les recommandations du rapport peu après le dépôt du budget.

Albert Baker et Tanvi Vithlani
Deloitte & Touche LLP, Vancouver

BAISSE DU TAUX D'INTÉRÊT PRESCRIT FAVORABLE AU FRACTIONNEMENT DU REVENU

Au premier trimestre de 2009 (1^{er} janvier au 31 mars), le taux d'intérêt prescrit par l'ARC a été fixé à 2 % sur les prêts familiaux et sur les avantages imposables des employés et des actionnaires au titre de prêts sans intérêt ou à faible taux d'intérêt, soit le taux le plus bas depuis le troisième trimestre de 2004. Le moment est donc propice pour envisager le fractionnement du revenu grâce à un prêt familial au taux de 2 % qui permet de réaliser des économies d'impôt futures. Si la situation le permet, il peut également être avantageux de restructurer les prêts intrafamiliaux existants dont le taux d'intérêt est supérieur à 2 %. Un employé ayant signé un prêt admissible pour l'achat d'une maison avec son employeur peut aussi être en mesure de réduire l'avantage imposable qui s'y rattache.

Si un particulier prête de l'argent à son conjoint, les règles d'attribution s'appliquent généralement, et le revenu gagné sur l'argent emprunté est imposé comme revenu du prêteur. Toutefois, si le prêt est régi par une entente écrite qui prévoit des modalités de remboursement et un taux d'intérêt au moins égal au taux d'intérêt prescrit par l'ARC, les règles d'attribution ne s'appliquent pas si le conjoint ou l'autre membre de la famille paie l'intérêt annuel avant le 30 janvier qui suit chaque année.

La situation économique actuelle n'est peut-être pas idéale pour les investisseurs. Mais si un prêt familial est immobilisé à un taux d'intérêt de 2 % et que le membre de la famille investit l'argent emprunté à un taux supérieur, le revenu de placement actuel et futur qu'il en tirera pourra ainsi être transféré à un autre membre de la famille, y compris au conjoint, qui a peu ou pas d'autres revenus et qui paiera par conséquent peu ou pas d'impôt sur ce revenu. Si le plan est adéquatement mis en œuvre, le particulier peut effectivement faire en sorte que la totalité du revenu de placement s'y rapportant au-delà du revenu de 2 % soit imposée pendant une période indéterminée au taux d'impôt du membre de la famille ayant le plus faible revenu.

L'actuel taux d'intérêt prescrit peut aussi donner lieu à des économies d'impôt pour un employé qui a signé avec son employeur un prêt admissible pour l'achat d'une résidence. En renouvelant son prêt (p. ex., en remboursant l'ancien prêt avec le produit d'un nouveau prêt), un employé peut faire en sorte que son avantage imposable au titre du taux d'intérêt soit plafonné à 2 % pour les cinq prochaines années. Le nouveau prêt doit remplir des conditions précises : l'employeur et l'employé qui souhaitent exploiter cette possibilité devraient obtenir l'aide d'un professionnel.

Jim Yager

KPMG LLP, Toronto

L'ARTICLE 160 RÉSERVE DES SURPRISES

Dans l'affaire *Gambino* (2008 TCC 601), la CCI a annulé une cotisation fondée sur le paragraphe 160(1) relativement à des chèques encaissés par une mère pour son fils. Le tribunal a principalement appliqué une règle d'interprétation téléologique pour en arriver à cette conclusion.

Le fils de M^{me} G., fin quarantaine et sans emploi, avait une dette fiscale de 85 000 \$. Une infection à la jambe l'empêchait de marcher. À sept reprises, il avait endossé son chèque d'allocation d'invalidité et avait demandé à sa mère de l'encaisser pour lui. M^{me} G. s'était rendue à la banque, avait encaissé le chèque et remis l'argent (1 500 \$) à son fils. Dans un cas, comme le lui avait demandé son fils, elle avait utilisé 500 \$ pour rembourser le prêt qu'elle lui avait consenti et elle avait déposé les fonds en question dans son compte bancaire. C'est la seule fois où l'argent du fils s'est retrouvé dans le compte bancaire de M^{me} G. La Couronne n'a pas contesté les faits ni mis en doute la crédibilité de M^{me} G. Elle lui a posé quelques questions lors du contre-interrogatoire et a reconnu qu'elle était l'unique nue-fiduciaire pour son fils, n'ayant jamais eu la propriété effective des fonds.

Si un débiteur fiscal transfère un bien, le bénéficiaire du transfert avec lien de dépendance est solidairement

responsable de l'obligation fiscale du débiteur, à concurrence du montant de la dette ou de la JVM du bien transféré, déduction faite de la contrepartie donnée à ce moment, si ce montant est inférieur. Selon la Couronne, l'article 160 est très technique et il doit s'appliquer de façon rigoureuse dans le cas d'un transfert avec lien de dépendance – même si les résultats sont pénibles – afin de ne pas nuire aux efforts de perception par l'ARC des impôts impayés. La Couronne s'est largement fiée au paragraphe suivant de l'arrêt *Livingston* (2008 DTC 6233 (CAF)) :

Le dépôt de sommes sur le compte bancaire d'une autre personne constitue un transfert de biens... [l]e dépôt de sommes ... sur le compte de l'intimée permettait [à cette dernière] de les en retirer n'importe quand. Le bien transféré était le droit d'exiger de la banque qu'elle remette à l'intimée la totalité des sommes déposées. La valeur de ce droit était la valeur totale des dites sommes.

Selon la Couronne, le fait pour le fils de donner les chèques endossés à sa mère constituait un transfert du droit d'exiger de la banque qu'elle lui remette la totalité des sommes en cause. La Couronne voulait appliquer l'affaire *Livingston* – où les fonds avaient réellement été déposés dans le compte bancaire d'une autre personne – à l'encaissement des sept chèques endossés fait par M^{me} G. pour son fils, même si elle n'avait déposé dans son propre compte que le remboursement de son prêt de 500 \$. La Couronne prétendait aussi que l'affaire *Livingston* étayait la position selon laquelle le transfert de la nue-propriété en droit donnait lieu à une obligation en vertu du paragraphe 160(1) pour la valeur totale du bien transféré, non réduite des fonds que M^{me} G. avait remis à son fils après avoir encaissé les chèques.

Par ailleurs, la Couronne a cité l'arrêt *Balfour v. Balfour* ([1919] 2 KB 571) de la Cour d'appel du R.-U. pour soutenir que les ententes entre membres de la famille ne donnent pas lieu à des droits contractuels si ces personnes n'avaient pas l'intention de créer de tels droits, de sorte que la promesse par M^{me} G. de remettre l'argent, ou la remise même de l'argent, à son fils ne représentait pas une contrepartie au sens contractuel prévu à l'article 160. M^{me} G. avait le fardeau d'établir la valeur de la contrepartie et, partant, de prouver aussi que les remboursements étaient destinés à constituer une entente contractuelle et non une entente familiale. De même, le remboursement du prêt de 500 \$ n'avait pas été effectué à titre onéreux, mais par affection et amour. Même si l'argent remis par M^{me} G. à son fils représentait une contrepartie, il n'avait pas été versé « au moment » où les chèques lui avaient été transférés.

La CCI s'est appuyée sur les faits pour écarter la décision rendue dans *Livingston* parce que les parties concernées avaient l'intention de cacher l'existence des biens du débiteur fiscal aux créanciers et de porter préjudice à l'ARC : le débiteur fiscal avait déposé ses chèques dans le

compte bancaire du bénéficiaire du transfert, mais il n'avait accès à celui-ci que par carte bancaire et chèques en blanc. La CCI a indiqué qu'un tel stratagème ne constituait pas une condition préalable à l'application du paragraphe 160(1), mais la CAF l'avait décrit dans l'affaire *Livingston* comme un « fait crucial »; M^{me} G. n'avait ni une telle connaissance ni une telle intention. La CCI a cité la description donnée par la CAF dans *Livingston* de l'objet de la règle : assurer la conservation de la valeur des biens existants dans le patrimoine du débiteur aux fins du recouvrement par l'ARC, et permettre de poursuivre le bénéficiaire du transfert pour la valeur des biens dont le débiteur s'est dessaisi sans contrepartie. Cette mesure n'est pas requise si le bénéficiaire du transfert donne une contrepartie à la JVM pour le transfert : l'ARC n'est pas lésée, parce que le débiteur fiscal est toujours propriétaire d'un bien de valeur. Il n'était nullement question en l'espèce de contrecarrer la perception de la dette fiscale du fils, et la Couronne a été incapable de décrire comment l'encaissement des chèques par M^{me} G. pour le compte de son fils avait porté préjudice à l'ARC. L'ARC aurait pu pratiquer une saisie-arrêt des montants des chèques en émettant à l'institution financière une demande de versement ou encore elle aurait pu aller chercher l'argent auprès du fils. La position de la Couronne n'avait absolument aucun sens, parce qu'elle aurait également entraîné une obligation pour M^{me} G. même si son fils avait utilisé l'argent pour réduire sa dette fiscale ou qu'il lui avait dit d'aller porter les chèques endossés aux bureaux de l'ARC pour régler sa dette. Le fils n'avait aucune intention de faire un don à M^{me} G., qui avait fourni une contrepartie suffisante au moment du transfert des chèques endossés. La CCI a exprimé sa vive déception que le gouvernement ait porté la cause devant le tribunal. (Malheureusement, M^{me} G. avait accepté les dépens à l'avance et elle n'a donc pu se voir accorder de frais spéciaux.)

Shane M. Brown

Thorsteinssons LLP, Vancouver

DES GAINS EN CAPITAL QUI SE VOLATILISENT

Les budgets fédéral et provinciaux seront secoués par de multiples forces négatives d'ici à ce que l'économie reprenne sa vigueur des dernières années. Comme les gains en capital sont imposés – du moins en partie – en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il est utile de revoir les statistiques récentes relatives à l'impôt sur le revenu des particuliers pour apprécier l'incidence sur les recettes gouvernementales de la diminution de valeur des immobilisations qui donnent normalement lieu à des gains en capital.

Les gains imposables de 19,3 G\$ déclarés par des particuliers en 2006 – dernière année pour laquelle cette

Impôt sur le revenu fédéral et gains en capital, 2001-2006

Année d'imposition	Gains en capital imposables	Déduction pour gains en capital	Impôt fédéral payé
<i>pourcentage du revenu cotisé</i>			
2001	1,36	0,33	12,68
2002	1,14	0,31	12,66
2003	1,31	0,29	12,61
2004	1,65	0,32	12,57
2005	2,12	0,32	12,27
2006	2,39	0,33	12,29

information est disponible – représentaient 2,39 % du revenu total cotisé déclaré (comme indiqué dans le tableau), pourcentage supérieur à celui observé dans chacune des cinq années précédentes. L'impôt levé sur ces gains n'est pas calculé séparément et ne peut être obtenu que par supposition. Si les gains avaient été imposés au taux moyen de l'ensemble du revenu cotisé, l'impôt fédéral se serait chiffré à 2,4 G\$. Cependant, la plupart des gains sont en réalité imposés aux taux marginaux fédéraux. Si tous les gains en capital avaient été imposés au taux le plus bas, soit 15 %, l'impôt aurait été de 2,9 G\$; au taux le plus élevé, soit 29 %, il aurait été de 5,6 G\$.

Un gain en capital n'est imposé qu'au moment où il est réalisé et, alors, seulement s'il concerne un bien qui n'est pas détenu dans un instrument de placement à l'abri de l'impôt. Par conséquent, la chute brutale des marchés boursiers n'a pas de conséquence fiscale immédiate pour les participations détenues dans des REER et des régimes de retraite. Un contribuable qui détient des actifs à l'extérieur d'un régime exonéré de l'impôt peut choisir d'en différer la vente jusqu'à ce que les valeurs reviennent aux niveaux de 2007. Cette décision se traduira dans l'immédiat par une réduction importante de l'impôt résultant des gains en capital, du fait du report de la vente des actions qui ont perdu de la valeur au regard des niveaux de l'année dernière. S'ajoute à cette tendance le fait que les titres gagnants dans un portefeuille régulier pourraient être vendus en franchise d'impôt en en déduisant les pertes subies dans le cadre d'autres opérations. Un autre sujet de préoccupation est l'accumulation de pertes fiscales qui pourront être portées en diminution des gains futurs éventuels.

Il ne fait aucun doute que le renversement de la conjoncture observé en 2008-2009 fera diminuer les recettes fiscales en 2008 et dans les années suivantes. Toutefois, l'ampleur des gains normalement inclus dans le revenu étant minime, même dans les meilleures années, le choc pour les autorités fiscales fédérales et provinciales ne sera pas dévastateur.

David B. Perry

Toronto

MISE À JOUR SUR LA RGAÉ : STATISTIQUES DE L'ARC

Lors de la conférence annuelle de 2008 de l'Association canadienne d'études fiscales, un représentant du ministère de la Justice a fourni des statistiques sur l'application de la RGAÉ à jour au 30 septembre 2008. Les statistiques montrent que 806 cas ont été soumis au Comité de la RGAÉ depuis l'instauration de la règle en 1988; l'ARC a appliqué la RGAÉ dans 554 de ces cas, ce qui représente 69 % de tous les cas soumis.

Dans ces 554 cas, l'application de la RGAÉ constituait le premier argument en matière de cotisation dans 262 cas (47 %) et sa position secondaire dans 292 cas (53 %). Le tableau résume les types de questions qui ont entraîné la présentation des 806 cas au Comité de la RGAÉ. Les cas

les plus litigieux concernent le dépouillement de surplus (96 cas), l'impôt sur le revenu fractionné des enfants mineurs (47 cas), l'impôt des grandes sociétés de la partie I.3 (38 cas), et la création de perte par un dividende en actions (35 cas).

De plus, l'ARC a indiqué que le Comité de la RGAÉ avait évalué et envisagé l'application de la RGAÉ comme argument secondaire en matière de cotisation dans 1 363 cas portant sur les REER et 76 cas portant sur la fiducie au profit du conjoint de la Barbade.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

DIVULGATION VOLONTAIRE

Une enquête menée actuellement aux États-Unis sur les services bancaires offerts à de riches Américains par UBS, un géant bancaire suisse, a asséné un dur coup à la politique de confidentialité de l'institution envers ses clients. UBS a dû mener sa propre enquête; selon son président, elle a découvert un nombre limité de cas de fraude fiscale tant en vertu de la loi américaine que de la loi suisse, et elle pourrait divulguer le nom de certains clients américains à l'administration fiscale des États-Unis, dans le but de régler l'enquête américaine ou d'y mettre fin. Il semble également qu'UBS ait maintenu dans ses bureaux de Zurich et de Genève un « comptoir canadien », distinct de sa filiale canadienne, dont elle se servait pour solliciter des placements (estimés à 5,6 milliards de dollars) auprès de Canadiens fortunés. Elle canalisait ensuite ces fonds dans des comptes bancaires à l'étranger. Apparemment, l'ARC a refusé de confirmer ou de nier le lancement d'une enquête sur les activités du comptoir canadien d'UBS, mais elle a confirmé de façon informelle qu'une enquête avait débuté au Canada. Certains particuliers américains envisagent ou demandent une amnistie à l'égard des impôts américains par une divulgation volontaire. Le programme de divulgation volontaire (PDV) canadien existe depuis de nombreuses décennies, mais si on se fie à l'IC 00-1R2 (22 octobre 2007), l'ARC a réduit la marge de manœuvre des contribuables qui veulent l'utiliser.

Selon l'IC, le PDV encourage l'observation en incitant les contribuables à procéder à une divulgation volontaire afin de corriger des omissions : le contribuable pourrait éviter les pénalités, les poursuites et les intérêts sur l'impôt sur le revenu et les autres impôts et taxes dus. La divulgation doit être volontaire et complète, comporter l'imposition (possible) d'une pénalité, inclure des renseignements dont la production est en retard d'au moins un an ou corriger une déclaration déjà produite. Dans un revirement majeur par rapport à sa position administrative précédente, l'ARC considère qu'une divulgation n'est pas volontaire dans les cas suivants :

- 1) le contribuable était au courant d'une vérification,

Statistiques du Comité de la RGAÉ

Objet	RGAÉ appliquée	RGAÉ non appliquée	Total
Impôt sur le revenu fractionné des enfants mineurs*	47	6	53
Fiducies à l'étranger	10	1	11
Crédit-bail transfrontalier	11	0	11
Impôt de la partie XIII	3	9	12
Pertes locatives	11	2	13
Prêt kiwi	14	0	14
Pertes, limitation des pertes	9	5	14
Dons de bienfaisance	14	10	24
Gain en capital	19	8	27
Déductibilité de l'intérêt	17	17	34
Remisage de dette	17	7	24
Prêt indirect*	28	3	31
Remise de dette	31	10	41
Pertes en capital et autres qu'en capital	24	9	33
Création de perte par un dividende en actions*	35	0	35
Impôt de la partie I.3	38	11	49
Enjeux provinciaux	0	2	2
Dépouillement de surplus*	96	29	125
Demande d'exemption en vertu d'une convention	1	1	2
Divers*	129	122	251
Total	554	252	806

* Dans la période comprise entre le 31 août 2007 et le 30 septembre 2008, les 54 nouveaux cas où la RGAÉ a été appliquée appartenaient aux catégories suivantes : impôt sur le revenu fractionné des enfants mineurs, 27; prêt indirect, 2; création de perte par un dividende en actions, 11; dépouillement de surplus, 6; divers, 8.

d'une enquête ou d'autres mesures d'exécution que devait entreprendre l'ARC en ce qui concerne les renseignements divulgués; 2) l'ARC, ou toute autre autorité ou administration a pris des mesures d'exécution à l'égard du contribuable, ou d'une personne qui lui est associée ou apparentée, ou a pris des mesures à l'égard d'un tiers dont la finalité ou les conséquences sont liées à la divulgation; et 3) les mesures d'exécution sont susceptibles d'avoir révélé les renseignements divulgués. Une mesure d'exécution peut comprendre une vérification, une enquête ou d'autres mesures d'exécution entreprises par une autre autorité ou administration, comme un service de police, une commission des valeurs mobilières ou une autorité provinciale. Il est permis de croire qu'un contribuable canadien visé par l'enquête américaine sur UBS sera au courant des mesures d'exécution pertinentes.

Un contribuable peut demander un allègement en vertu du PDV dans les cas, entre autres, où il a déclaré des dépenses non admissibles et a omis de remplir ses obligations en vertu d'une loi fiscale, de déclarer un revenu imposable ou un montant de TPS/TVH, de verser des retenues à la source ou de produire une déclaration de renseignements. Bien que l'allègement ne soit disponible que pour les 10 années précédentes, un contribuable qui, p. ex., n'a déclaré pendant 15 ans qu'une partie de son revenu doit les divulguer en totalité pour avoir droit à l'allègement pour les 10 ans; rien ne garantit que l'ARC n'exigera pas la production de déclarations pour les années antérieures. Le PDV ne prévoit aucun allègement pour les déclarations de revenus indiquant qu'aucun impôt n'est exigible ou que des remboursements sont prévus, les choix en vue d'un traitement fiscal spécial, les arrangements de prix de transfert concernant une méthode d'établissement des prix de transfert appropriée, les roulements, les déclarations de faillite et les demandes d'allègement des pénalités et des intérêts faites après la cotisation.

Une divulgation peut être anonyme, ce qui laisse au contribuable la possibilité de se retirer du processus si les négociations tournent mal, ou elle peut être faite « avec nom » dès le départ. Selon l'IC, les discussions anonymes avec un agent du PDV sont « informelles », « non contraignantes » et « de nature générale », et l'examen de l'information par l'ARC est fait « sous toutes réserves ». La nouvelle position sur les divulgations anonymes peut donc effectivement rendre cette option sans effet, car on laisse entendre que l'ARC peut se dégager des garanties fournies au contribuable non identifié. De plus, l'ARC ne peut rendre une décision définitive sur une divulgation anonyme que si l'identité du contribuable est connue et que les faits sont vérifiés. L'identité du contribuable doit être fournie dans les 90 jours de la date d'entrée en vigueur de la divulgation (si l'ARC reçoit un formulaire d'acceptation dûment rempli et signé ou une lettre du contribuable), un délai qui n'est peut-être pas suffisant pour analyser les avantages de la divulgation.

L'incertitude que l'ARC fait dorénavant peser sur les discussions anonymes pourrait dissuader les contribuables d'avoir recours au PDV et diminuer son incidence sur l'observation.

Selon une nouvelle condition prévue dans l'IC, on s'attend à ce qu'un contribuable demeure en règle après avoir utilisé le PDV. Il ne peut utiliser le PDV qu'une seule fois, sauf, p. ex., dans des circonstances indépendantes de sa volonté. Aucun exemple concret n'est cependant donné à cet égard.

Le PDV représente une solution efficace pour le contribuable qui souhaite mettre ses affaires en ordre dans le but de se conformer pour l'avenir, et il permet aux administrations fiscales de percevoir des impôts et taxes qui seraient autrement irrécouvrables à cause d'un manque de personnel ou de ressources en matière d'exécution. Par exemple, il est à peu près impossible pour l'IRS de poursuivre les 20 000 Américains qui, selon les estimations, ont versé des fonds dans UBS. Dans une ère de vigilance et de coopération internationale accrues, un PDV peut permettre aux contribuables d'éviter les conséquences parfois désastreuses de la déclaration d'une partie seulement de leur revenu ou de l'absence de déclaration du revenu, mais la souplesse réduite du PDV canadien peut en diminuer l'attrait et, partant, l'efficacité.

Jack Bernstein et Louise R. Summerhill
Aird & Berlis LLP, Toronto

CELI — PÉNALITÉS ET IMPOSITION

À compter de 2009, les résidents du Canada de 18 ans et plus peuvent cotiser chaque année jusqu'à 5 000 \$ (montant indexé) à un nouvel instrument d'épargne, le compte d'épargne libre d'impôt (CELI). Les placements admissibles sont essentiellement les mêmes que ceux qu'on peut effectuer dans un REER, comme les CPG, les obligations et les titres d'emprunt émis par les gouvernements et les sociétés publiques, les actions

Table 1 Imposition des revenus dans un CELI

Source du revenu	Traitement fiscal	Imposable pour qui?
Placements admissibles	Libres d'impôt	s. o.
Placements interdits	Impôt de pénalité supplémentaire (voir le tableau 2)	Titulaire du CELI
Placements non admissibles autres que des placements interdits	Imposé au taux le plus élevé de l'impôt des particuliers y compris la pleine imposition des dividendes et des gains en capital, déduction faite des pertes en capital	CELI
Exploitation d'une entreprise	Comme ci-dessus	CELI

Table 2 Impôts de pénalité du CELI

	Montant de la pénalité?	Explications	Renonciation par le ministre?
Cotisations excédentaires	1 % par mois sur les cotisations excédentaires	Semblable à l'impôt de pénalité sur les cotisations excédentaires à un REER, à ceci près que chaque dollar de cotisation excédentaire à un CELI est pénalisé (pas de seuil de tolérance de 2000 \$).	Oui
Cotisations par des non-résidents	1 % par mois	L'impôt de pénalité s'accumule pour le titulaire d'un CELI sur les cotisations jusqu'à ce qu'elles soient retirées ou qu'il redevienne résident du Canada (selon la première de ces éventualités).	Oui
Placements « non admissibles » ou « interdits »	50 % de la JVM du bien	Cet impôt unique est payable lorsque le CELI acquiert le bien ou lorsque le bien devient interdit ou non admissible. L'impôt peut être remboursé si le CELI se départit des biens avant la fin de l'année civile suivant l'année civile au cours de laquelle l'impôt est payable sauf si on pouvait raisonnablement s'attendre à ce que le contribuable ait su ou eût dû savoir que le bien était non admissible ou interdit, ou qu'il allait le devenir.	Oui
« Placements interdits »	Impôt additionnel sur le revenu	Le revenu comprend le montant réel des dividendes (les règles du crédit d'impôt pour dividendes ne s'appliquent pas); le plein montant des dividendes en capital; le plein montant des gains en capital déduction faite des pertes en capital. La pénalité s'applique au taux de 43,5 % (à savoir le taux d'impôt fédéral sur le revenu des particuliers le plus élevé (29 %) x 150 %) visant à s'assurer que la détention d'un placement interdit dans un CELI n'offre pas d'avantage fiscal dans les provinces.) Un placement qui est à la fois non admissible et interdit est réputé être un placement interdit uniquement.	Non
Le détenteur d'un CELI bénéficie d'un « avantage »	JVM de l' « avantage »	Un « avantage » est tout avantage, prêt ou dette qui est subordonné à l'existence du CELI. Des exceptions existent pour les retraits du CELI; des services de gestion et de placement relatifs au CELI; les prêts ou les dettes fondés sur des modalités sans lien de dépendance et les paiements ou les attributions au CELI par le titulaire comme les montants raisonnables versés au titre des paiements d'intérêts supplémentaires. Un « avantage » peut comprendre une augmentation dans la JVM du bien détenu dans un CELI. La pénalité est égale à la JVM de l'avantage et /ou du montant du prêt ou de la dette.	Oui

Note : Les impôts de pénalité sont imposés au titulaire du CELI mais l'émetteur peut être tenu responsable dans certains cas où le CELI a un « avantage ».

inscrites à la cote d'une bourse prescrite, les unités ou les actions des fonds communs de placement et les actions d'une société déterminée exploitant une petite entreprise (SDEPE). Les placements non admissibles sont visés par une pénalité tout comme les placements spécifiquement interdits comme les prêts au détenteur du CELI, les actions ou les dettes d'une société, d'une société de personnes ou d'une fiducie dans laquelle le détenteur du CELI et/ou toute personne ayant avec lui un lien de dépendance détient une participation notable (généralement 10 % ou plus).

En règle générale, une SDEPE s'entend d'une société contrôlée par des Canadiens dont la presque totalité de la JVM des actifs provient (1) des actifs qui sont utilisés principalement dans une entreprise active exploitée principalement au Canada; ou (2) des actions ou des dettes d'une SDEPE qui est rattachée à la société. La définition d'une SDEPE est fondée sur la définition de « société exploitant une petite entreprise », sauf qu'une SDEPE n'a pas besoin d'être une SPCC ; le contrôle de fait d'un ou de plusieurs non-résidents est la seule restriction.

Le revenu gagné par le CELI n'est pas imposable sauf pour le revenu qui provient de l'exploitation d'une entreprise ou de placements non admissibles (voir le tableau 1). Des impôts de pénalité (voir le tableau 2)

s'appliquent aux placements non admissibles et aux placements interdits, de même qu'aux cotisations excédentaires dans le CELI et aux cotisations effectuées par des non-résidents (à l'exception des transferts d'un autre CELI en faveur du détenteur et pour certaines cotisations lors de la rupture du mariage ou au décès du détenteur.)

Une règle anti-évitement impose également un impôt de pénalité spécial (voir le tableau 2) si le détenteur du CELI ou toute autre personne ayant avec lui un lien de dépendance bénéficie d'un « avantage » par rapport au CELI; la pénalité cible toute opération visant à contourner les plafonds de cotisation du CELI ou à transférer artificiellement le revenu imposable du détenteur du CELI dans un CELI. Le ministre peut renoncer aux pénalités et aux cotisations excédentaires ou de non-résidents si elles proviennent d'une erreur raisonnable et que le détenteur les retire sans délai. De plus, dans le cas de placements non admissibles ou interdits (notamment l'impôt de pénalité de 50 % sur la JVM du bien) ou si un CELI a un avantage, le ministre peut renoncer à la pénalité s'il est juste et équitable d'agir de la sorte compte tenu de toutes les circonstances. Le détenteur d'un CELI qui est tenu de payer des pénalités doit produire une déclaration en vertu de la partie XI.01 et payer l'impôt (déduction faite

des remboursements) dans les 90 jours après la fin de l'année (le 31 mars, et le 30 mars pour les années bissextiles). Les mêmes délais s'appliquent aux déclarations de fiducie pour un CELI qui est assujéti à un impôt sur le revenu.

Ken Griffin et Louis Provenzano
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

DROITS DE TRANSFERT AMÉRICAINS : MISE À JOUR

Avec l'arrivée de la nouvelle année, plusieurs modifications importantes ont été apportées aux droits de transfert levés aux États-Unis. Les exonérations de l'impôt sur les dons ont été augmentées, tout comme les crédits pour droits successoraux et les droits de transmission intergénérationnels.

Impôt sur les dons. Pour l'année civile 2009, l'exonération annuelle de l'impôt sur les dons est passée de 12 000 \$ à 13 000 \$ (montant indexé sur l'inflation) par donataire pour les particuliers. Le montant exonéré peut être doublé, et passer à 26 000 \$ par donataire, dans un couple marié si l'autre conjoint accepte de fractionner le don et de lui allouer son exonération annuelle.

Une déduction pour conjoint illimitée de l'impôt sur les dons s'applique aux transferts faits par un conjoint qui est citoyen des États-Unis à un autre qui l'est également, mais pas à un conjoint qui n'est pas citoyen des États-Unis. Pour compenser l'absence de déduction pour conjoints, les couples « transfrontaliers » se voient accorder une exonération annuelle plus importante de l'impôt sur les dons. L'exonération annuelle de l'impôt sur les dons pour un don à un conjoint qui n'est pas citoyen des États-Unis est majorée de 128 000 \$ à 133 000 \$ en 2009.

Droits successoraux et impôt sur les dons intergénérationnels. Le changement le plus important aux droits de transfert américains est l'augmentation en 2009 des montants de l'exonération des droits successoraux fédéraux et des droits fédéraux de transfert intergénérationnel (GSTT) qui passent à 1 455 800 \$ pour un citoyen et résident des États-Unis, ce qui met à l'abri de l'impôt de chacun des actifs de 3,5 M\$. Étant donné que la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis permet à un résident canadien (qui n'est pas citoyen des États-Unis) de demander un crédit pour droits successoraux américains proportionnel au crédit accordé aux citoyens américains, l'augmentation de 2009 aura aussi pour effet d'accroître le crédit pour droits successoraux américains accordé aux résidents canadiens.

Les montants des exonérations de droits successoraux et des GSTT ont augmenté graduellement pour atteindre 3,5 M\$ en vertu d'un calendrier adopté en 2001. Selon ce calendrier, les droits successoraux et les GSTT seront

abrogés en 2010 et rétablis en 2011 sous réserve d'une exonération de 1 M\$. La plupart des commentateurs sont d'avis que le Congrès adoptera un nouveau calendrier d'exonération avant la fin de 2009 et prévoient que l'abrogation ne prendra pas effet. Certains commentateurs s'attendent à ce que le Congrès légifère le maintien de l'exonération actuelle de 3,5 M\$ au moins pour 2010, une décision qui sera vraisemblablement appuyée par le président Obama, qui a fait campagne sur un programme fiscal prévoyant une exonération de 3,5 M\$ sur les droits successoraux et un taux de 45 % s'appliquant à ces droits.

Même si le Congrès ne réussissait pas à légiférer d'ici la fin de 2009, il pourrait rétablir rétroactivement les droits successoraux en 2010. La validité des dispositions rétroactives a déjà été confirmée une fois. En effet, le 1^{er} janvier 1993, les taux maximums des droits successoraux et de l'impôt sur les dons ont été ramenés de 53 % et 55 %, à 50 %; plus tard dans l'année, le président Clinton avait entériné des dispositions législatives qui rétablissaient rétroactivement les taux maximums plus élevés de 53 % et 55 %. Des contribuables ont poursuivi sans succès le gouvernement, faisant valoir que les dispositions rétroactives étaient inconstitutionnelles. Compte tenu de ce précédent, le Congrès peut même attendre jusqu'à 2010 et considérer un changement rétroactif, prolongeant ainsi l'incertitude relative aux droits successoraux jusque dans la prochaine décennie.

Catherine B. Eberl
Hodgson Russ LLP, Buffalo

PRODUCTION DES DEMANDES POUR LA RS&DE

Le 17 novembre 2008, l'ARC a publié un formulaire T661 révisé, le nouveau guide T4088 correspondant et plusieurs documents explicatifs. Le nouveau formulaire apporte d'importants changements dans la préparation des demandes pour la RS&DE.

L'ARC a expliqué que ces changements ont été apportés dans le but de simplifier la production des déclarations des petites entreprises (qui présentent 90 % de toutes les demandes), mais le nouveau formulaire, qui entre en vigueur à compter des années d'imposition prenant fin après 2008, s'applique à tous les contribuables. L'ARC a également indiqué que le formulaire révisé et le guide ne représentent pas un changement relativement à ses politiques.

Parmi les nouveautés, notons un nouveau format de présentation des renseignements sur les projets, l'introduction de la notion d'obstacle technologique et une plus grande attention portée aux exigences en matière de documentation. L'obligation de produire une description de projet pour tous les projets (et non pas seulement pour les 20 premiers d'entre eux) ainsi que

l'information supplémentaire prescrite fait aussi partie des nouveautés. Les renseignements sur la production pour les sociétés de personnes sont traités à part pour plus de clarté.

■ Le nouveau format impose des descriptions techniques beaucoup plus brèves et précises, surtout dans le cas des projets à volets multiples, dont la description peut s'étendre sur 8 à 10 pages. En application des nouvelles règles, un contribuable doit indiquer si le projet relève du développement expérimental ou de la recherche scientifique. Dans le premier cas, le contribuable doit répondre à trois questions dans un nombre maximum de mots : 1) « Quels avancements technologiques avez-vous essayé de réaliser? (350 mots maximum) »; 2) « Quels obstacles technologiques avez-vous dû surmonter pour réaliser les avancements visés? (350 mots maximum) »; et 3) « Quels travaux avez-vous effectués au cours de l'année d'imposition pour surmonter les obstacles technologiques? (700 mots maximum) ». Dans le cas d'un projet de recherche pure ou appliquée, le contribuable doit répondre à deux questions : 1) « Décrivez les connaissances scientifiques que vous cherchez à faire avancer. (350 mots maximum) » et 2) « Décrivez sommairement les travaux effectués au cours de l'année d'imposition et indiquez comment ils ont contribué à l'avancement des connaissances scientifiques. (Résumez l'investigation systématique) (700 mots maximum) ».

■ Dans l'ancienne version du formulaire T661, on demandait dans la même question de fournir des renseignements sur les avancements ou les objectifs technologiques et sur les obstacles ou les défis auxquels devait faire face le contribuable dans la réalisation des avancements requis. Fait intéressant à noter, l'ARC a choisi l'expression « obstacle/incertitude technologique » plutôt que l'expression « incertitude scientifique ou technologique », qui est utilisée dans la Loi ainsi que dans la circulaire d'information 86-4R3 datée du 24 mai 1991.

Les obstacles ou les incertitudes technologiques sont les lacunes et/ou les limites de l'état actuel de la technologie qui vous empêchent de perfectionner une capacité nouvelle ou améliorée. Ce sont les problèmes ou les éléments inconnus sur le plan technologique qui ne peuvent être surmontés en appliquant toutes les méthodes qui sont à votre disposition compte tenu de votre formation et de votre expérience. Et pour lesquels il n'y a pas non plus de solution dans les sources du domaine public et facilement disponibles. Les sources du domaine public et facilement disponibles comprennent les documents scientifiques publiés, les publications propres à l'industrie, les revues, les manuels et les sources d'information sur le Web.

■ Le nouveau guide T4088 accorde une plus grande importance à la nécessité de conserver la documentation ponctuelle et de fournir des exemples de preuves à l'appui. Un tableau décrit les différents types de preuves à

l'appui des avancements visés, des obstacles rencontrés, des travaux effectués, des dates de début et de fin du projet et du personnel ayant participé au projet. Pour chaque projet, une liste de choix sur le formulaire T661 permet d'indiquer le type de preuves conservées à l'appui de la demande.

Dans la version précédente du guide, on reconnaissait l'importance des preuves à l'appui, mais on avait adopté une approche différente. Par exemple, l'aide fournie pour le secteur des logiciels/TI portait principalement sur la nature de la documentation et du produit du travail (preuve) qui provient naturellement de la mise au point d'une méthode par le demandeur. On reconnaissait aussi dans ce guide que les preuves peuvent différer dans chacun des quatre environnements de projet : des projets distincts et bien définis de RS&DE, des environnements consacrés à la R&D, les entreprises en démarrage ou les jeunes entreprises ainsi que les projets d'envergure ou répartis sur plusieurs années.

■ L'obligation de fournir le nom des autres entreprises qui ont participé à un projet, la liste des endroits où les travaux ont été réalisés, comme dans un laboratoire ou dans des installations commerciales, le nom de la personne qui a rempli le formulaire et le nom de trois principaux employés ayant participé au projet et leurs qualifications figurent parmi les autres changements qui ont été apportés. (Les personnes décrites dans les exemples ont toutes au moins un certificat ou un diplôme universitaire; dans la version précédente du guide, on indiquait que, dans de nombreux cas, le nombre d'années d'expérience peut être beaucoup plus pertinent que les titres de compétence.) Une liste de contrôle globale permet de vérifier que tous les renseignements requis ont été fournis. Le formulaire permet désormais de demander en déduction les salaires et traitements d'employés canadiens qui travaillent à l'étranger sur des projets canadiens.

Les contribuables devront peut-être adapter leurs méthodes actuelles de collecte de l'information pour les besoins des demandes pour la RS&DE, y compris ceux dont l'exercice prend fin le 31 décembre et qui ont toujours la possibilité de remplir leur demande à l'aide de l'ancien formulaire T661. Ce ne sera pas facile de décrire les vastes projets comportant plusieurs volets de façon concise en respectant le nombre maximum de mots, et les plus grandes entreprises devront assumer les coûts inhérents à la production de la description de tous les projets. On ne sait pas si les obligations accrues à l'égard des preuves entraîneront des changements dans les pratiques en matière de vérification. On ne sait pas non plus quel sera l'impact éventuel de la nouvelle expression « obstacle technologique » sur les pratiques ayant cours. Même si l'ARC semble avoir atteint son objectif de simplification de la production du formulaire pour les petites entreprises, on peut s'interroger sur l'impact qu'auront ces changements sur les grandes entreprises. Ce qui est certain par contre c'est que l'industrie, tout

comme le personnel de contrôle et de vérification de l'ARC, connaîtront une période d'adaptation.

Natan Aronshtam

Deloitte & Touche LLP, Toronto

ES OU LIEN SUFFISANT

Imposition par le gouvernement fédéral américain.

En vertu de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis, une entreprise canadienne (SCAN), qui a un ES est assujettie à l'impôt aux États-Unis si elle a dans ce pays une « installation fixe d'affaires » par l'intermédiaire de laquelle elle exploite une entreprise, à moins que les activités ne se limitent à certaines activités auxiliaires et préparatoires (article V(6)). En l'absence d'une installation fixe d'affaires, SCAN a un ES aux États-Unis si elle utilise dans ce pays un agent dépendant qui a l'autorité d'engager SCAN et qui exerce habituellement cette autorité. Les règles générales relatives aux ES, qui étaient demeurées relativement les mêmes depuis l'adoption de la convention en 1980, ont été sensiblement élargies par le cinquième protocole à la convention entérinée récemment. Désormais, la prestation par SCAN de services à un tiers aux États-Unis fait apparaître un ES dans ce pays si l'un ou l'autre de deux critères est satisfait.

Selon le premier critère – celui de la personne physique – SCAN est réputée avoir un ES aux États-Unis si 1) elle fournit des services aux États-Unis par l'intermédiaire d'un particulier qui est physiquement présent dans ce pays pendant au moins 183 jours au cours d'une période quelconque de 12 mois, et 2) au cours de la même période, plus de 50 % des recettes brutes tirées d'une entreprise exploitée activement par la société proviennent de ces services (article V(9)(a)). Aux fins de ce critère, la présence physique s'entend de toute forme de présence, que le particulier travaille effectivement ou non une journée donnée; la présence de plus d'un particulier une journée donnée compte pour une journée. Dans l'explication technique (ET) du protocole, on définit les recettes brutes tirées d'une entreprise exploitée activement comme les recettes brutes qui sont ou devraient être demandées par l'entreprise pour ses activités liées à l'entreprise exploitée activement, sans égard au moment où la facturation a lieu ou au moment où les recettes sont prises en compte en vertu de la législation fiscale du pays. L'ET précise en outre que non seulement les activités d'une entreprise exploitée activement comprennent celles reliées à la prestation de services, mais elles ne comprennent pas les placements passifs.

Le second critère – celui de l'activité – risque d'avoir une plus grande incidence pour les entreprises canadiennes. Il s'applique à toute entreprise qui envoie des employés (et peut-être aussi des sous-traitants) fournir des services aux États-Unis pendant au moins 183 jours au cours d'une période quelconque de 12 mois

relativement à un même projet, ou à un projet connexe, pour le compte de clients qui sont des résidents des États-Unis ou qui maintiennent aux États-Unis un ES à l'égard duquel les services sont fournis. L'ET précise que le critère du séjour de 183 jours ne comprend que les jours au cours desquels les services sont effectivement fournis. Pour ce qui est de savoir si des projets sont connexes, on se place du point de vue du contribuable, non de celui du client, et on s'en remet aux faits et circonstances. Les projets forment un tout cohérent, tant sur le plan commercial que géographique, et ils ne peuvent être divisés pour contourner le seuil de 183 jours. Les facteurs suivants sont pertinents pour déterminer s'il y a cohérence commerciale : 1) les projets s'inscriraient-ils dans un seul contrat si ce n'était des considérations de planification fiscale; 2) la nature des travaux dans les différents projets est-elle la même; et 3) les mêmes personnes physiques fournissent-elles les services dans le cadre des différents projets? Comme l'application de l'article V(9) est soumise à l'article V(3), un chantier de construction, un projet de construction ou un projet d'installation doivent durer au moins 12 mois pour qu'il y ait un ES.

Le protocole est entré en vigueur le 15 décembre 2008 et, de ce fait, l'article V(9) s'applique après 2009; les jours de présence, les services fournis et les recettes brutes d'une entreprise exploitée activement gagnées avant cette date ne sont pas pris en compte.

Imposition par les États des États-Unis. À peu près n'importe quelle présence physique peut amener une SCAN à avoir un lien suffisant (« *nexus* ») et l'assujettir ainsi à l'impôt d'un État, même si elle n'a pas d'ES aux États-Unis. Les États jouissent d'une grande autonomie pour ce qui est de lever et de percevoir des impôts, mais les dispositions de la constitution américaine limitent l'imposition sans entrave des non-résidents par les États. Un lien suffisant peut s'entendre d'un lien défini quelconque ou d'une relation minimale entre un État et un contribuable potentiel; la simplicité de la définition surprend compte tenu du grand nombre de fois où le terme fait l'objet de litiges, alors que les États essaient d'ajouter les contribuables de l'extérieur de l'État et les contribuables étrangers dans leur champ de compétence fiscale. De plus, les critères relatifs au lien suffisant diffèrent selon le type d'impôt – taxe de vente et d'utilisation, impôt sur le revenu, droits de franchise (« *franchise tax* »), etc. – et changent souvent au fil du temps à mesure que de nouvelles façons de faire des affaires entre les États se développent et que de nouvelles lois fiscales sont adoptées (p. ex., au Texas, en Ohio et au Michigan).

Aux fins des taxes de vente et d'utilisation, le lien suffisant ne requiert souvent qu'une simple présence physique dans l'État. De manière générale, il y a présence physique dès qu'il y a un ou plusieurs employés ou agents (indépendants ou non) ou un bureau ou un lieu d'affaires du contribuable dans l'État. Une filiale ou une société affiliée indépendante par ailleurs peut faire apparaître

par attribution un lien pour une entité extérieure liée. Des États ont conclu qu'il y avait un lien alors que le seul contact physique de l'entreprise avec l'État était la livraison dans cet État de biens dans un véhicule appartenant à la société. Il est donc prudent de supposer a priori qu'une entreprise canadienne a un lien et est tenue de percevoir et de remettre les taxes de vente et d'utilisation dans tout État où elle a une forme quelconque de présence physique.

En revanche, aux fins de l'impôt sur le revenu, il n'est pas nécessaire qu'une entreprise étrangère extérieure ait une présence physique dans l'État pour qu'il y ait un lien suffisant : certains États lèvent maintenant un impôt sur le revenu uniquement sur la base d'un lien économique, comme le fait d'avoir un bien intangible dans l'État. La Cour suprême des États-Unis a jusqu'à maintenant refusé d'entendre les causes faisant appel aux théories du lien économique. Les décisions de tribunaux inférieurs, dont certaines sont favorables aux contribuables, ne font pas ressortir de facteurs identifiables permettant la prévision de résultats à venir. Une autre différence en ce qui concerne le lien aux fins de l'impôt sur le revenu est à l'avantage des contribuables. En vertu du PL 86-272, une loi fédérale de 1959, une société ayant une présence physique dans un État est à l'abri de l'impôt sur le revenu de l'État si sa seule activité commerciale dans l'État consiste en la sollicitation de commandes pour la vente de biens meubles corporels : toutes les commandes doivent être approuvées ou rejetées à l'extérieur de l'État, et les biens achetés doivent être livrés depuis l'extérieur de l'État. Une entreprise qui fournit des services ou vend des produits incorporels ou des biens immeubles n'est pas protégée par la loi et peut donc avoir un lien aux fins de l'impôt sur le revenu. Une fois qu'une entreprise a un lien aux fins de l'impôt sur le revenu dans un État donné, elle y possède un lien pour toutes les ventes, même celles qui sont protégées par ailleurs par le PL 86-272.

Jeffrey Brown et Cassandra Copenhagen
KPMG LLP, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Traités

Le secrétaire général du **Gulf Cooperation Council** (GCC, comprenant le Bahreïn, le Kuwait, Oman, le Qatar, l'Arabie saoudite et les Émirats arabes unis) a suspendu les négociations, qui avaient débuté en 1988, visant la conclusion d'un accord de libre-échange avec l'**Union européenne**. À plus d'une reprise on avait annoncé qu'un accord était sur le point d'être conclu, mais à la onzième heure l'Union européenne est semble-t-il revenue sur sa décision; la signature du président de l'UE n'a pas été apposée comme prévu dans le cadre d'une visite à Doha en novembre 2008.

Le Indian Income Tax Appellate Tribunal a rendu sa décision le 20 octobre 2008, dans l'affaire *Ms. Pooja Bhatt v. Deputy Commissioner of Income Tax* sur les honoraires reçus par un artiste résident de l'Inde pour des spectacles donnés au Canada. L'article 18 de la convention fiscale **Canada/Inde** prévoit que de tels honoraires « peuvent être imposés » au Canada. Le tribunal a conclu que l'Inde ne pouvait pas également imposer ces honoraires parce que l'article 18, contrairement aux autres articles, ne précisait pas spécifiquement que l'état de résidence avait également le pouvoir d'imposer.

Le traité **Canada/Gabon**, signé le 14 novembre 2002, est entré en vigueur le 22 décembre 2008 et il sera généralement applicable après 2008. Les négociations pour mettre à jour le traité **Canada/Pologne** débiteront la semaine du 19 janvier 2009 à Varsovie; les parties intéressées peuvent soumettre leurs commentaires au ministère des Finances, 17^e étage, Tour Est, 140, rue O'Connor, Ottawa K1A 0G5.

Les détails du traité **Estonie/Grèce**, signé le 4 avril 2006, sont maintenant disponibles. Le traité a été rédigé en estonien, en grec et en anglais; en cas de divergence, la version anglaise a préséance.

États-Unis

En réponse à de nombreuses réactions du public, le département du Trésor et l'IRS ont apporté de nombreuses modifications avant de publier un projet de règles temporaires et des règles de prix de transfert révisées visant les accords de partage des coûts (APC) s'appliquant aux APC conclus après le 4 janvier 2009. Des lignes directrices sont fournies quant à l'évaluation des résultats sans lien de dépendance des opérations de partage de coûts et d'apports à la conception d'intangibles. Pour permettre l'évaluation de ces opérations en l'absence d'opérations comparables sur un marché, d'autres méthodes peuvent être utilisées – p. ex., les nouvelles méthodes du revenu déterminé, du prix d'acquisition, de la capitalisation du marché et du partage des bénéfices résiduels. Les règlements traitent également des attributions des fonctions matérielles et du risque dans le contexte d'un APC.

Des règlements finaux qui s'appliquent après 2008 précisent que le préparateur d'une déclaration de revenus aux États-Unis ne peut communiquer le numéro d'assurance sociale d'un contribuable à un préparateur qui n'est pas situé aux É.-U., sauf si le contribuable y a consenti et si la divulgation est effectuée avec des mesures de protection de données suffisantes.

L'IRS a publié des procédures pour 2009 visant les demandes d'interprétation et d'autres directives.

Bulgarie

Une nouvelle loi de l'impôt sur le revenu des sociétés est entrée en vigueur après 2008. Un congé fiscal pour les placements, introduit tardivement dans le processus

Publié mensuellement.

ISSN 1496-4449 (En ligne)

législatif, prévoit une exemption d'impôt sur le revenu des sociétés de 5 ans pour les bénéficiaires des entreprises agricoles, de transformation, de production, de construction d'infrastructures et de haute technologie.

Royaume-Uni

Un projet de loi visant les sociétés, publié en décembre 2008, constitue la cinquième version visant à remanier l'imposition directe au R.U. – et la première visant à moderniser, de la clarifier et de la rendre plus conviviale.

Chine

Neuf formulaires pour la divulgation annuelle des prix de transfert d'opérations entre personnes liées ont été publiés et sont destinés à être remplis et produits avec la nouvelle déclaration d'impôt sur le revenu des sociétés exigible le 31 mai 2009. La State Administration of Taxation a également publié un avis concernant le traitement fiscal des associés, applicable après 2007.

Espagne

De nouveaux règlements sur les prix de transfert pour les opérations avec des parties liées et avec des entités situées dans des paradis fiscaux contiennent des modifications importantes, incluant des exigences sur les documentations simultanées et des pénalités pour défaut de production de ces documents, une analyse comparative obligatoire, et des procédures pour les demandes d'APP.

Chili

Un nouveau projet de loi a permis de décentraliser les tribunaux de première instance en matière d'imposition et de douanes. L'indépendance complète de l'organe administratif devrait permettre une liberté judiciaire concernant l'interprétation des lois.

OCDE

Les 17 et 18 novembre, l'OCDE a consulté des représentants de la communauté des affaires et des hauts fonctionnaires des États membres concernant les documents de travail sur les principes directeurs en matière de prix de transfert de l'OCDE sur les méthodes de comparabilité et les méthodes transactionnelles de profit (publié en mai 2006 et janvier 2008, respectivement).

Les statistiques de l'OCDE sur les recettes fiscales pour l'année 2008 montrent que le fardeau fiscal moyen dans les 30 pays membres de l'OCDE en pourcentage du PIB était de 35,9 % en 2006, près de son sommet historique de 36,1 % en 2000. Les recettes provenant des impôts sur le revenu des sociétés ont continué d'augmenter : 3,9 % du PIB en 2006 contre 2,2 % en 1975. Depuis 1965, l'impôt sur le revenu des sociétés en pourcentage des recettes gouvernementales est passé de 9 % à 11 %; les charges de sécurité sociales sont passées de 18 % à 25 %. Après avoir augmenté dans les années 70 et 80, la part de l'impôt sur le revenu des particuliers dans les recettes gouvernementales est maintenant inférieure à ce qu'elle était en 1965.

Union européenne

Dans *J.D. Wetherspoon PLC v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* (Case C 302/07), l'avocat général Sharpston a conclu que les États membres doivent déterminer les règles et les méthodes d'arrondissement aux fins de la TVA, en respectant les principes fiscaux de neutralité et de proportionnalité.

Vivien Morgan

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

© 2009, 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.