

LA RÉSIDENCE DES FIDUCIES REMISE EN QUESTION

Au Canada, il est généralement reconnu que le lieu de résidence des fiduciaires qui contrôlent la fiducie détermine le lieu de résidence de la fiducie. Récemment, cependant, l'ARC a commencé à remettre en question la résidence de fiducies qui, pour des raisons de planification fiscale, se trouvent en Alberta, où les taux d'impôt sont les moins élevés au Canada. Cette contestation de l'ARC part du principe que la fiducie est résidente d'une autre administration où elle est gérée et contrôlée. L'issue de la contestation de l'ARC touchera non seulement les fiducies utilisées dans le cadre de stratégies de planification fiscale interprovinciale, mais aussi les fiducies internationales qui ont des bénéficiaires canadiens.

La planification fiscale interprovinciale comporte le déplacement d'un revenu vers une province où les taux d'impôt sont moins élevés. Ainsi, le taux d'impôt en Ontario peut excéder jusqu'à 7 points de pourcentage le taux de 4 % en Alberta, selon que le revenu est un revenu ordinaire, un dividende ou un gain en capital. Le 15 mai 2008, lors du séminaire du *Toronto Centre CRA & Professionals Group*, l'ARC a annoncé que sa Division de la planification fiscale abusive avait embauché 35 nouveaux vérificateurs et qu'un Centre d'expertise de l'anti-évitement provincial serait établi dans un Bureau de services fiscaux de chaque région.

Le Québec est la seule province à avoir adopté des règles anti-évitement pour freiner l'utilisation des fiducies dans le cadre de stratégies de planification fiscale

interprovinciale et empêcher l'imposition du revenu d'une fiducie dans une autre administration provinciale. (L'Ontario s'en remet plutôt à la RGAÉ.) Depuis 2002, le bénéficiaire résident du Québec d'une fiducie résidant au Canada mais non au Québec doit inclure dans sa déclaration du Québec tout revenu gagné par la fiducie et imposé sur son revenu à elle si elle a produit le choix prévu aux paragraphes 104(13.1) ou (13.2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (articles 671.5 à 671.10 de la *Loi sur les impôts du Québec*). Le bénéficiaire doit également joindre à sa déclaration les renseignements contenus dans le formulaire TP-663, à savoir le nom de la fiducie, le nom et l'adresse du fiduciaire, la date à compter de laquelle le contribuable est devenu un bénéficiaire, les changements de fiduciaire et les montants payables dans l'année et pour lesquels le fiduciaire a fait un choix au fédéral.

En mars 2009, tous les plus grands fiduciaires de l'Alberta ont reçu un questionnaire de la Division de la planification fiscale abusive de l'ARC de Calgary dans lequel elle leur faisait part de son intention d'examiner la question de la résidence de leur fiducie. L'ARC a posé les questions ci-dessous et demandé les renseignements suivants aux fiduciaires.

- 1) Comment, par qui, quand et pourquoi le fiduciaire a-t-il été nommé ? Quelle est la relation du fiduciaire à la fiducie ? On demande de fournir des copies de la convention de fiduciaire et/ou des contrats conclus par le fiduciaire.
- 2) Quelles sont les qualifications, les compétences et l'expérience du fiduciaire ?
- 3) Le fiduciaire reçoit-il des honoraires pour ses services ? À combien s'élèvent ces honoraires et comment sont-ils calculés et versés ? On demande de fournir des copies des comptes/factures soumis à la fiducie relativement aux honoraires pour les périodes visées par l'examen.
- 4) La liste des obligations du fiduciaire.
- 5) Le fiduciaire contrôle-t-il le portefeuille de placements de la fiducie et tout autre actif de la fiducie ?
- 6) Quel est le pouvoir de signature et/ou de conclusion de contrats du fiduciaire ? Le fiduciaire a-t-il le pouvoir de contracter et de traiter avec les conseillers de la fiducie, comme les comptables et les avocats ?
- 7) Le fiduciaire est-il responsable de la gestion d'une entreprise ou d'un bien appartenant à la fiducie et, dans l'affirmative, comment s'acquitte-t-il de cette responsabilité ?
- 8) Le fiduciaire est-il responsable des arrangements bancaires et financiers pour la fiducie et, dans l'affirmative, comment s'acquitte-t-il de cette responsabilité ?

Dans ce numéro

La résidence des fiducies remise en question	1
L'ARC rectifie les avantages liés à l'emploi	2
L'attrait des Pays-Bas s'accroît	3
Redistributions des recettes de l'impôt sur le revenu du fédéral	4
Lignes directrices de l'ARC sur les demandes présentées à l'autorité compétente	5
Modifications rétroactives au régime de la TVD	6
Propositions budgétaires américaines	7
La TVH de l'Ontario bonifiée	8
Taux d'impôt sur les dividendes déterminés :	
Mise à jour	9
La TPS s'appliquant aux subventions	10
Divulgaration volontaire des revenus étrangers :	
Lignes directrices de l'IRS	11
Les ententes préalables à la déclaration de l'IRS deviennent permanentes	12
Actualités fiscales étrangères	13

- 9) Le fiduciaire est-il responsable de la préparation des comptes et rapports de la fiducie au bénéficiaire et, dans l'affirmative, comment s'acquitte-t-il de cette responsabilité ? On demande de fournir des copies de toute la correspondance et de tous les mémos, télécopies, courriels, notes manuscrites, procès-verbaux et/ou comptes-rendus des réunions et conversations, etc. faisant état des communications entre le fiduciaire, l'auteur de la fiducie et le bénéficiaire pour les périodes visées par l'examen.
- 10) Comment, où et par qui les décisions sont-elles prises relativement aux biens de la fiducie ? Les décisions sont-elles documentées et qui les approuve ? On demande de fournir des copies de toute la correspondance et de tous les mémos, courriels, notes manuscrites, procès-verbaux et/ou comptes-rendus des réunions et conversations, etc. faisant état de toutes les décisions prises par le fiduciaire relativement aux biens de la fiducie pour les périodes visées par l'examen.
- 11) Par qui et où la décision a-t-elle été prise de distribuer le revenu de la fiducie au bénéficiaire et de faire le choix pour que le revenu soit imposable pour la fiducie aux périodes visées par l'examen ? On demande de fournir des copies de toute la correspondance et de tous les mémos, courriels, notes manuscrites, procès-verbaux et/ou comptes-rendus des réunions et conversations, etc. faisant état de ces décisions.

Jack Bernstein
Aird & Berlis LLP, Toronto

L'ARC RECTIFIE LES AVANTAGES LIÉS À L'EMPLOI

Le bulletin *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques* (IRNT) n° 40 présente les modifications apportées à la politique administrative visant les avantages imposables liés à l'emploi, à savoir les cadeaux et récompenses non monétaires, les repas et indemnités fournis aux employés pendant les heures supplémentaires, et les véhicules à moteur fournis par l'employeur. L'ARC indique que l'examen des avantages imposables et des coûts administratifs connexes amorcé en 2007 est à l'origine de ces modifications.

Cadeaux et récompenses non monétaires. En vertu de la politique actuelle de l'ARC sur les cadeaux et les récompenses, un employeur peut accorder à un employé jusqu'à deux cadeaux non monétaires dont le coût total est inférieur à 500 \$, et jusqu'à deux récompenses non monétaires dont le coût ne dépasse pas cette même somme. À compter de 2010, les cadeaux et les récompenses non monétaires donnés à un employé sans lien de dépendance, peu importe leur nombre, ne seront

pas imposables dans la mesure où leur valeur globale est inférieure à 500 \$ par année. La valeur totale qui dépasse la somme de 500 \$ par année sera imposable. En outre, des prix non monétaires pour les années de service ou pour souligner un anniversaire peuvent aussi être donnés en franchise d'impôt dans la mesure où leur valeur est inférieure à 500 \$. La politique sur les cadeaux et les récompenses ne s'applique pas aux employés avec lien de dépendance ou aux personnes liées à l'employé qui a un lien de dépendance. Les articles dont la valeur est négligeable ou nominale, notamment le café, le thé, les tee-shirts affichant le logo de l'employeur, les grandes tasses, les plaques et les trophées ne sont pas considérés comme un avantage imposable pour les employés. La politique administrative de l'ARC sur la nature des cadeaux et récompenses admissibles n'est pas modifiée; p. ex., les récompenses liées au rendement comme les primes pour l'atteinte d'objectifs de ventes et les cadeaux assimilables à de l'argent comme les chèques-cadeaux ne sont pas admissibles et ils doivent être ajoutés aux revenus de l'employé.

Repas et indemnités fournis pendant les heures supplémentaires. Par le passé, l'ARC considérait que les repas et indemnités raisonnables se sont pas imposables si l'employé travaille au moins trois heures supplémentaires immédiatement après son horaire de travail normal et si les heures supplémentaires sont peu fréquentes ou occasionnelles (moins de trois fois par semaine). À compter de 2009, l'ARC annonce qu'il n'y a aucun avantage imposable lorsque la valeur du repas ou de l'indemnité de repas est raisonnable (jusqu'à 17 \$); lorsque l'employé travaille au moins deux heures supplémentaires immédiatement avant ou après son horaire de travail normal et lorsque les heures supplémentaires sont peu fréquentes ou occasionnelles, ce qui veut dire le plus souvent qu'elles surviennent moins de trois fois par semaine, même si elles peuvent être plus fréquentes lorsqu'il y a une charge de travail accrue comme des travaux de réparation majeurs ou la préparation périodique de documents financiers. Si les heures supplémentaires sont effectuées régulièrement, les indemnités versées pour les repas constituent un avantage imposable distinct.

Véhicules à moteur fournis par l'employeur. En règle générale, le déplacement entre la maison et le lieu de travail à bord d'un véhicule à moteur fourni par l'employeur est considéré comme un usage personnel du véhicule, ce qui représente un avantage lié à l'emploi. L'avantage actuel lié à l'emploi (généralement au taux de 52 cents le kilomètre pour les 5 000 premiers kilomètres et de 46 cents pour chaque kilomètre supplémentaire) est réduit au taux de l'avantage relatif au fonctionnement du véhicule (soit 24 cents le kilomètre pour 2009) si le véhicule à moteur est précisément conçu ou aménagé pour les besoins des activités ou de l'entreprise de l'employeur et qu'il joue un rôle fondamental dans l'exercice des fonctions de l'employé, si le véhicule à

moteur ne répond pas à la définition d'une automobile prévue au paragraphe 248(1) de la Loi, si le véhicule n'est pas utilisé à d'autres fins personnelles que le déplacement entre le domicile et le lieu de travail, et si l'employeur a de véritables raisons opérationnelles d'exiger que l'employé apporte le véhicule à la maison le soir. L'ARC affirme que l'utilisation du véhicule n'est pas personnelle si l'employé se rend directement de son domicile au lieu de destination (dans le cadre d'une intervention d'urgence p. ex.) ou retourne à son domicile du lieu de destination.

Programmes de fidélisation. De nombreux employés accumulent sur leur carte de crédit personnelle des points de fidélisation (comme des points de grand voyageur) offerts par des tiers lorsqu'ils sont en déplacement pour affaires et que leurs dépenses sont remboursées par l'employeur ou lorsqu'ils engagent d'autres dépenses liées aux activités de l'employeur. En vigueur après 2008, les employés ne seront plus tenus d'ajouter à leur revenu ces avantages liés à l'emploi si les points ne sont pas convertis en espèces, si le plan ou l'entente ne comporte pas une autre forme de rémunération, et si le plan ou l'entente n'a pas pour but précis l'évitement fiscal. Toutefois, si c'est l'employeur qui contrôle les points (p. ex., s'ils sont octroyés sur une carte de crédit de l'entreprise), il est toujours tenu de déclarer sur le feuillet T4 de l'employé la juste valeur marchande de tout avantage accordé à l'employé lorsque les points sont encaissés.

Municipalité ou région métropolitaine. Après 2008, l'ARC autorisera l'exclusion du revenu d'une indemnité payée relativement à un déplacement à l'intérieur d'une municipalité ou d'une région métropolitaine lorsque l'indemnité est versée principalement au bénéfice de l'employeur.

Laissez-passer de transport en commun de surface fourni aux membres de la famille des employés des transports en commun. Après 2009, les laissez-passer de transport en commun de surface gratuits ou à prix réduit sont fournis en franchise d'impôt uniquement aux employés de l'entreprise de transport pour leur usage exclusif : les laissez-passer fournis aux membres de la famille des employés représenteront un avantage imposable pour l'employé.

Jim Yager

KPMG LLP, Toronto

L'ATTRAIT DES PAYS-BAS S'ACCROÎT

Le point de vue traditionnel selon lequel les Pays-Bas constituent un pays attractif tant pour le financement que pour la détention de titres de participation tient bon sous de nombreux aspects, mais les règles qui y sont en vigueur sur l'imposition et la déduction des intérêts et les modifications apportées en 2007 au régime d'exonération de participation (« *participation exemption* ») ont réduit l'attrait relatif de ce pays. Le 15 juin 2009, le ministre des Finances néerlandais a publié un document de

consultation dans lequel il proposait des modifications visant à améliorer l'attrait des Pays-Bas comme pays intermédiaire pour le financement et la détention de titres de participation. Le document est présenté comme un livre blanc plutôt qu'un avant-projet de loi, mais son contenu devrait probablement servir de fondement à un tel avant-projet. Si les mesures proposées sont adoptées, elles prendront effet après 2009 au plus tôt.

Régime du « compte d'intérêt ». Les revenus d'intérêts sont généralement assujettis à un taux d'imposition de 25,5 %; la déductibilité des intérêts bénéficie aussi de ce taux bien qu'elle soit soumise à certaines restrictions et à des règles de capitalisation restreinte. Le document de consultation propose un régime de « compte d'intérêt » (« *interest box* ») obligatoire dans lequel les revenus et les charges d'intérêts sont décomptés à leur valeur nette qui est ensuite imposée ou déduite à un taux effectif de 5 %. Une proposition semblable, mais facultative, faite en 2006, répondait aux objections de la Commission européenne qui prétendait qu'il s'agissait d'une aide publique au sens de la législation européenne; en rendant la règle obligatoire, il semble qu'on ait donné suite à ces préoccupations de manière satisfaisante parce que, le 8 juillet 2009, la Commission a approuvé la proposition. Celle-ci s'applique à tous les revenus et charges d'intérêts au sein d'un même groupe et elle a préséance sur les règles de capitalisation restreinte. Le caractère obligatoire du nouveau régime peut désavantager les sociétés néerlandaises qui ont une charge nette d'intérêts (plutôt qu'un revenu net d'intérêts) au sein d'un même groupe. Les revenus provenant de prêts hybrides – actuellement considérés comme des capitaux propres aux fins de l'impôt néerlandais si certaines conditions sont remplies (et, par conséquent, admissibles à l'exonération de participation) – sont également assujettis à l'impôt dans le compte d'intérêt. Les propositions favoriseront généralement les Pays-Bas dans les opérations de levier menées dans d'autres pays au moindre coût fiscal, même si elles pourront s'avérer désavantageuses dans certains cas.

Frais d'intérêts. Des modifications ont été proposées concernant la déductibilité des frais d'intérêts. La loi néerlandaise comporte à la fois des règles contre l'érosion de l'assiette d'imposition et des règles concernant la capitalisation restreinte, mais il pourrait être encore possible d'y déduire des intérêts engagés pour financer certaines participations admissibles même si le revenu correspondant est admissible à l'exonération de participation. Le document de consultation propose d'aborder la question de l'asymétrie du revenu de participation non imposable et des frais d'intérêts connexes; les règles de capitalisation restreinte existantes sont abolies, et les règles spécifiques contre l'érosion de l'assiette d'imposition sont étendues en utilisant soit des règles ciblées additionnelles contre cette érosion ou des règles générales sur le dépouillement des surplus comme on en a en Allemagne ou aux États-Unis. Les structures en

place devront faire l'objet d'un examen attentif lorsque les règles définitives seront adoptées pour déterminer l'incidence de ces règles sur les frais d'intérêts qui seront désormais déductibles ou non déductibles.

Régime d'exonération de participation.

Actuellement, les dividendes reçus d'une société néerlandaise et les gains en capital réalisés à l'égard de participations admissibles sont pleinement exonérés de l'impôt néerlandais si le critère de l'assujettissement ou le critère de l'actif est satisfait. En vertu du critère de l'assujettissement, les profits annuels associés à une participation – recalculés selon les normes néerlandaises – doivent être assujettis à un taux d'imposition effectif d'au moins 10 %. En pratique, de légers écarts de l'assiette imposable ou du taux nominal peuvent entraîner le non-respect du critère. Selon le critère de l'actif, 50 % ou plus de l'actif global de la société émettrice et de ses filiales doivent être de bons actifs, ce qui exclut des actifs comme les créances au sein d'un même groupe et la PI accordée sous licence à des sociétés du groupe même si le revenu qui en provient est assujetti à un taux d'imposition élevé.

L'application des critères de l'assujettissement et de l'actif, instaurés en 2007, a parfois donné lieu à des conséquences inattendues, déraisonnables et imprévisibles. Pour rendre encore plus attrayants les Pays-Bas comme pays de détention de titres de participation, le document de consultation propose d'étendre l'application du régime d'exonération de participation, principalement en exigeant que la participation ne soit pas détenue comme placement de portefeuille. Des critères d'assujettissement et d'actif simplifiés sont conservés à titre de règles d'exonération. Le critère d'assujettissement proposé n'exige plus que soit recalculé le profit dégagé d'une participation selon les normes néerlandaises, mais exige simplement qu'un taux d'imposition nominal de 10 % soit atteint. En vertu du critère d'actif simplifié, un actif est un bon actif si le revenu généré par les actifs de la société émettrice et de ses filiales est imposé à un taux minimum de 10 %.

Albert Baker et Tanvi Vithlani

Deloitte & Touche LLP, Vancouver

REDISTRIBUTIONS DES RECETTES DE L'IMPOT SUR LE REVENU DU FEDERAL

Dans son budget de janvier 2009, l'administration fédérale a estimé que les recettes de l'impôt sur le revenu des particuliers s'élèveraient à 117 G\$ pour l'exercice 2008-2009. On peut lire sur le site Web de l'ARC qu'au cours de la période du 1^{er} juillet 2008 au 30 juin 2009, les sommes versées au titre des trois grands programmes d'aide au revenu administrés par l'ARC totalisaient 15,3 G\$, ce qui correspond à environ 13 % des recettes.

Programmes de prestations administrés par l'ARC, 2006-2007 à 2008-2009

	2008-2009	2007-2008	2006-2007
	<i>millions de dollars</i>		
Crédit pour TPS	3 192	3 169	3 103
Crédit d'impôt pour enfants	9 514	9 519	9 581
Prestation universelle pour la garde d'enfants	2 557	2 496	2 394
Total	15 263	15 183	15 078

Le crédit d'impôt pour TPS, mis en place en 1991, est administré par l'ARC à partir des renseignements fournis dans les déclarations fiscales annuelles. Le montant de base – qui est actuellement de 248 \$ pour les adultes et de 130 \$ pour les enfants – est diminué de 5 % du revenu net en sus de 32 312 \$. Les prestations sont versées par chèque ou par dépôt direct à chaque trimestre. Comme on peut le voir dans le tableau, les paiements du dernier exercice s'élèvent à 3,2 G\$. Étant donné que les paiements sont établis à partir des renseignements contenus dans les déclarations de revenus produites le 30 avril ou avant, l'ARC recalcule les droits à prestations et présente les paiements annuels versés entre juillet et juin. L'information sur la répartition par tranche de revenu ou par type de famille n'est pas disponible ni sur le site Web des prestations ni sur le site Web des statistiques fiscales.

De même, le crédit d'impôt pour enfants, administré lui aussi par l'ARC, est établi à partir des déclarations de revenus et est présenté sur une période annuelle s'étendant de juillet à juin. Le programme de base offre actuellement 1 340 \$ par enfant, montant qui est diminué de la partie du revenu net familial qui dépasse 40 726 \$. Une aide supplémentaire est offerte aux grandes familles, aux familles à faible revenu et à celles qui ont des besoins spéciaux. Dans la dernière année de prestations, les crédits d'impôt pour enfants versés par l'ARC ont dépassé 9,5 G\$. Même si le programme est administré par l'ARC, il n'y a pas d'information sur l'incidence des prestations qui soit comparable à celle que l'Agence tient à jour concernant l'impôt sur le revenu.

Contrairement aux deux programmes décrits ci-dessus, l'argent reçu au titre de la prestation universelle pour la garde d'enfants est imposable comme un revenu ordinaire, mais il ne réduit pas la prestation au titre du crédit d'impôt pour enfants. Les paiements sont de 1 200 \$ par année pour chaque enfant de moins de 6 ans. Dans l'année se terminant le 30 juin 2009, les paiements versés au titre du programme fédéral totalisaient 2,6 G\$.

Ces programmes sont facilement identifiés et quantifiés. La plupart des provinces ont des programmes parallèles d'aide aux familles, et certaines offrent aussi des crédits remboursables au titre des taxes de vente ou des impôts fonciers, qui sont tous établis à partir de la déclaration de revenus annuelle. Les chiffres présentés dans le tableau

suffisent pour montrer que des modifications apportées au régime d'imposition du revenu pourront avoir une incidence sur les grands programmes d'aide fédéraux et provinciaux et sur leurs bénéficiaires.

David. B. Perry

Toronto

LIGNES DIRECTRICES DE L'ARC SUR LES DEMANDES PRÉSENTÉES À L'AUTORITÉ COMPÉTENTE

En vertu de l'article XXIX A (l'article sur les restrictions apportées aux avantages ou RAA) du cinquième protocole modifiant la convention fiscale Canada/É.-U., un résident des États-Unis qui remplit l'un des trois critères objectifs ou qui bénéficie autrement d'une attestation a droit aux avantages de la convention. Le 22 mai 2009, l'ARC a publié des lignes directrices très attendues qui précisent les politiques et la marche à suivre pour la présentation des demandes d'attestation à l'autorité compétente.

Les critères objectifs exigent que le résident des États-Unis : 1) soit une personne admissible (paragraphe 2); 2) exerce activement une activité industrielle ou commerciale (paragraphe 3); ou 3) tire des avantages dérivés de sa participation dans une personne admissible (paragraphe 4). Si aucun de ces critères n'est rempli, le résident des États-Unis peut demander à l'autorité compétente canadienne (paragraphe 6) qu'elle lui accorde les avantages de la convention. L'autorité compétente doit déterminer, en s'appuyant sur tous les éléments prépondérants, y compris sur les antécédents de la personne, sa structure, sa propriété, son actionnariat et ses activités, si sa création et son existence n'ont pas eu pour but principal l'obtention du droit aux avantages de la convention qu'elle n'avait pas jusque-là, ou s'il ne serait pas approprié de refuser le droit aux avantages de la convention compte tenu de l'objet de l'article sur les RAA. Le droit aux avantages de la convention est octroyé automatiquement si l'une ou l'autre des déterminations est établie.

Les lignes directrices de mai 2009 portent sur les principaux points suivants :

■ Pour avoir le droit de présenter une demande d'octroi, il suffit que le contribuable ait établi qu'il n'a pas accès aux avantages de la convention ou que l'ARC lui ait refusé le droit aux avantages. Une demande d'octroi peut être présentée en tout temps après l'un ou l'autre de ces événements.

■ L'autorité compétente est tenue de terminer son analyse et de faire connaître sa décision dans une lettre d'attestation dans un délai de six mois après la réception de la demande dûment remplie. Les avantages de la convention peuvent être octroyés de façon rétroactive. Ceux-ci arrivent à échéance à la plus rapprochée des deux dates suivantes : trois années après la date de la lettre d'attestation ou immédiatement avant l'apparition d'un

changement important dans les faits ou les circonstances. Lorsque le droit aux avantages arrivera bientôt ou arrive à échéance, le contribuable peut demander à nouveau le droit aux avantages ou sa prolongation.

■ Dans un délai de 60 jours suivant un changement important, y compris un changement lié à la résidence aux fins de la convention, à la structure du capital social, aux activités de l'entreprise ou à la restructuration de l'entreprise, le contribuable doit aviser l'autorité compétente ainsi que toutes les autres personnes intéressées par la lettre d'attestation. On ne sait pas si le fait de ne pas déclarer un changement important entraîne la révocation du droit aux avantages.

■ Les lignes directrices mentionnent que l'autorité compétente canadienne a le droit de consulter son homologue des États-Unis, ou une autre administration fiscale, et de lui fournir de l'information, mais elles n'indiquent pas pourquoi l'échange d'information s'applique à d'autres autorités compétentes que celle des États-Unis.

■ Le droit accordé par l'ARC aux avantages de la convention a force exécutoire, mais l'ARC se réserve le droit de révoquer le droit aux avantages de la convention en vertu du paragraphe 7 de l'article sur les RAA si l'octroi de ce droit pouvait donner lieu à un abus des dispositions de la convention. Puisque l'ARC doit pouvoir raisonnablement conclure qu'il n'y avait aucun abus des dispositions de la convention avant l'octroi des avantages, on présume alors que seules des circonstances exceptionnelles pourraient entraîner la révocation de l'octroi des avantages.

■ Il n'y a pas de formulaire à remplir pour présenter une demande, mais, pour chaque année à l'étude, on doit fournir des renseignements précis et détaillés qui sont décrits en annexe des lignes directrices, à savoir :

- 1) Renseignements sur l'organisation : une description de la structure du capital social actuel, jusqu'aux propriétaires ultimes, ainsi que de l'évolution de celle-ci, qui porte tout spécialement sur les personnes qui résident dans l'un des pays non signataires de la convention; sur le contrôle du contribuable ou sur ses liens avec des personnes liées ou non liées de qui le revenu visé par la demande a été ou sera vraisemblablement versé au contribuable; et une description de l'entreprise du contribuable et de la relation commerciale du contribuable avec toutes les personnes intéressées.
- 2) Les états financiers du contribuable et des personnes liées qui ont versé ou qui verseront un revenu visé par la demande.
- 3) Une description générale de l'assujettissement à l'impôt du contribuable dans son pays d'origine et une copie de toutes les décisions en impôt ou des allègements fiscaux accordés au contribuable, contenant les renseignements ou les opinions décrivant ses opérations, sa structure d'entreprise ou son assujettissement à l'impôt actuel.

- 4) Une analyse de la raison pour laquelle le contribuable n'a pas par ailleurs droit aux avantages de la convention et des raisons pour lesquelles ce droit devrait lui être octroyé, y compris le respect de l'un des critères décrits au paragraphe 6 de l'article sur les RAA.

Dans l'attente des commentaires du public qu'elle invite à lui adresser d'ici le 30 septembre 2009, l'ARC a récemment publié les formulaires à remplir par les non-résidents qui sont admissibles et qui souhaitent demander le droit aux avantages de la convention pour un revenu et des gains de source canadienne : le formulaire NR301 (particuliers, sociétés et fiducies); le formulaire NR302 (sociétés de personnes avec des associés non résidents); et le formulaire NR303 (entités hybrides comme les s.r.l.). Les trois formulaires portent sur des sommes assujetties à l'impôt de la partie XIII. (Les formulaires NR302 et NR303 portent aussi sur les bénéfices de l'entreprise et sur les gains en capital.) Pour déterminer le taux d'imposition pondéré d'une société de personnes ou d'une entité hybride, les renseignements requis comprennent le taux d'impôt qui s'applique, et la proportion avec laquelle chacun des éléments du poste des revenus ou des gains de source canadienne ont été répartis entre les associés ou les propriétaires de l'entité hybride. Cette déclaration accompagnant la publication des formulaires indique que les formulaires jouent un rôle prépondérant et guident l'ARC relativement à ses attentes vis-à-vis les entités payantes, mais la nature de ces attentes n'a pas été précisée.

Les lignes directrices de l'autorité compétente pour présenter une demande et les formulaires sur les retenues d'impôt ne font aucunement état de l'avis de l'ARC à l'égard des obligations de conformité du payeur relativement aux retenues d'impôt et à leur remise en vertu de la Loi. Jusqu'à quel point doit-on avoir confiance dans la lettre d'attestation ou les formulaires ? Le cas échéant, quels sont les contrôles préalables qu'est tenu d'effectuer le payeur ? Pour ce qui est des formulaires, il est à souhaiter qu'une autre publication comme une mise à jour de la *Circulaire d'information* 76-12R6 apporte des éclaircissements.

Paul L. Barnicke et Melanie Huynh
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

MODIFICATIONS RÉTROACTIVES AU RÉGIME DE LA TVD

Depuis 2005, Procter & Gamble est partie à un litige sur l'application de la taxe de vente au détail de l'Ontario (TVD) à la location de ses palettes. Le litige offre peut-être des indications aux contribuables et aux praticiens qui souhaitent demander les remboursements qui leur ont été refusés en vertu d'une politique administrative établie.

P & G fabriquait, distribuait et commercialisait divers produits de consommation qu'elle emballait généralement dans des boîtes qui étaient ensuite empilées sur des palettes simples en bois. Les palettes empilées étaient enveloppées de film étirable, et P & G vendait les produits sur palettes à de gros détaillants. P & G louait les palettes, que le locateur allait ensuite chercher chez les détaillants pour les remettre en circulation chez P & G. Cette dernière avait initialement payé la TVD sur les paiements de location, mais elle a révisé sa position en 2003, au motif que, selon elle, la TVD ne s'appliquait pas. Elle a donc présenté une demande de remboursement de la TVD payée par erreur. La demande de remboursement fut refusée. P & G a alors produit un avis d'opposition et, en vertu de la règle 14.05(3)(d), elle a présenté à la Cour supérieure de l'Ontario une requête en vue de l'interprétation de l'article 7(1)(41) de la *Loi sur la taxe de vente au détail* (LTVD); le ministre a demandé la radiation de la requête qui, selon lui, constituait en réalité une demande de détermination déguisée de la taxe (dossiers de la cour n° 08-7717-00CL et n° 08-7718-00CL).

Le juge qui a entendu la requête a déclaré que le transfert des palettes de P & G aux détaillants ne constituait pas une vente et que P & G n'était pas un revendeur de palettes; cependant, les palettes étaient exonérées de la TVD en vertu du paragraphe 7(1)(41) de la TVD car elles constituaient des contenants réutilisables. La Cour d'appel de l'Ontario a confirmé le jugement, et le ministre a par la suite abandonné sa demande d'autorisation d'interjeter appel devant la CSC et a plutôt apporté des modifications rétroactives à la définition de « contenant réutilisable » afin qu'elle couvre les faits en l'espèce et que les palettes soient assujetties à la TVD. P & G s'est prévalu de son droit d'appel (en vertu de l'article 25 de la LTVD) devant la Cour supérieure, devant qui le ministre a introduit une requête en vertu de la règle 21 (*Procter & Gamble Inc. c. Ontario (Finance)*, 2009 CanLII 9475 (Ont. CSJ)) pour que le tribunal détermine si les modifications rétroactives s'appliquaient à P & G.

P & G faisait valoir que le libellé des modifications rétroactives indiquait une intention de viser les droits en général et non pas une intention spécifique de viser les droits déjà accordés à P & G. Cette dernière prétendait aussi qu'elle avait des « attentes bien établies » à cause de ces droits. Le juge qui a entendu la requête a cité l'arrêt *Colombie-Britannique c. Imperial Tobacco Canada Limitée* ([2005] 2 RCS 473) de la CSC et confirmé qu'une modification rétroactive est censée être de nature prospective, sauf si le contraire est clairement exprimé. Cependant, les modifications avaient été apportées rétroactivement au 7 mai 1997 – date de la demande de P & G; le législateur avait donc décidé de viser la demande de P & G. Le budget de l'Ontario où ce changement avait été annoncé faisait également mention qu'il découlait d'une récente interprétation des tribunaux. En ce qui a trait aux « attentes bien établies », le juge a fait remarquer que la politique du ministre des

20 années précédentes avait toujours été contraire à la position de P & G, ce qui écartait une « expectative bien établie » de la part de cette dernière. En outre, le jugement de la Cour d'appel de l'Ontario avait « presque invité » le ministre à corriger les résultats de sa décision par une modification législative.

Dans des causes fiscales complexes où les faits et les enjeux sont contestés, une requête en vertu de la règle 14 semble avoir un effet pratique limité. On peut s'attendre à ce que la Couronne conteste vigoureusement la requête et que, même si elle est accueillie, elle n'élimine pas la nécessité d'une action en bonne et due forme pour débloquer le remboursement de taxe. Le délai inhérent à l'accueil de la requête de P & G en vertu de la règle 14 a peut-être donné au gouvernement de l'Ontario la possibilité d'adopter des mesures législatives rétroactives et de devancer l'action en demande de remboursement de P & G.

L'arrêt *Procter & Gamble* montre la prédilection continue des administrations fiscales pour corriger ce qu'elles perçoivent comme une décision judiciaire inappropriée par l'adoption de modifications rétroactives. Celles-ci représentent une perspective très réelle quand un contribuable tente d'annuler ce que l'autorité gouvernementale voit comme une position administrative clairement exprimée. Malheureusement, l'avocat doit préparer le client à la possibilité qu'il ne gagnera peut-être pas la guerre même s'il a gagné la bataille.

Robert G. Kreklewetz et Jenny Siu

Millar Kreklewetz LLP, Toronto

PROPOSITIONS BUDGÉTAIRES AMÉRICAINES

Les efforts du Congrès des États-Unis et les mesures budgétaires de 2010 en vue de limiter l'utilisation de paradis fiscaux marquent un changement significatif dans la politique fiscale des États-Unis au regard des dernières décennies. En mai 2009, le Trésor a publié ses très attendues *General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2010 Revenue Proposals* (le livre vert) (<http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/grnbk09.pdf>) dans lesquelles on apprend que les propositions en fiscalité internationale rapporteront un montant estimatif de 210 G\$ US sur 10 ans. Dans les mois qui viennent, les législateurs qui veulent lancer une réforme du système de santé et d'autres initiatives auront à l'œil les recettes associées à ces propositions. Les propositions en fiscalité internationale qui peuvent être significatives pour les multinationales canadiennes comprennent celles qui suivent :

- 1) L'administration propose d'abroger toutes les dispositions relatives aux sociétés 80-20. Une SUS 80-20 peut verser des intérêts et des dividendes occasionnels sans effectuer de retenue fiscale américaine. Au moins 80 % du revenu brut de SUS

pour une période de référence de trois ans doit provenir d'un commerce ou d'une entreprise à l'étranger.

- 2) Parmi les autres mesures qui peuvent avoir une incidence pour l'entreprise américaine d'un investisseur canadien, on retrouve la codification de la doctrine de la substance économique, le rappel des méthodes comptables du DEPS et du plus faible du coût et de la valeur de marché pour l'évaluation des stocks, l'attribution d'un caractère permanent au crédit d'impôt pour la recherche et l'expérimentation (R&E), l'élargissement des règles de report en arrière des pertes d'exploitation nettes, l'allongement à six ans de la période de limitation pour certains paiements transfrontaliers à déclarer faits à certaines entités étrangères (comme ceux qu'une SUS déclare sur le formulaire 5472), et l'élimination de nombreux privilèges aux sociétés pétrolières et gazières (comme la déduction procentuelle pour épuisement et la passation en charges des coûts de forage incorporels).
- 3) Des propositions importantes qui ont une incidence sur les actifs étrangers d'une SUS, y compris ses filiales étrangères, sont particulièrement significatives pour un investisseur canadien ayant une structure dite en sandwich (sa filiale aux É.-U. détient une ou plusieurs sociétés étrangères contrôlées).
 - a) En ce moment, une SUS ne paie généralement pas d'impôt fédéral américain sur les profits non distribués de ses filiales étrangères (à l'exception de certains revenus d'entreprise de source américaine, passifs ou altérés). L'administration considère que la déduction des intérêts (et autres charges) de ces profits non distribués constitue un avantage fiscal sous forme d'évitement des impôts nationaux par l'investissement à l'étranger. Il est proposé de différer et de reporter en avant les déductions de charges associées à des investissements étrangers (sauf pour les charges de R&E) jusqu'à ce que l'impôt des États-Unis soit payé sur le revenu étranger.
 - b) Les propositions relatives au crédit pour impôts étrangers ciblent les structures de planification fiscale qui permettent de demander des crédits pour des impôts étrangers payés sur des revenus non assujettis à l'impôt des États-Unis. Une SUS obtient un crédit pour impôt étranger réputé payé lors de la réception d'un dividende (et de certains autres paiements) provenant de certaines filiales étrangères, représentant l'impôt étranger sous-jacent payé et prévenant la double imposition sur le revenu étranger. La proposition établit le crédit pour impôt réputé payé sur une base consolidée, plutôt qu'entité par entité, en regroupant les impôts étrangers

ainsi que les bénéfices et profits de toutes les filiales étrangères. Le crédit pour impôt réputé payé ne peut être demandé que lors du rapatriement des bénéfices et profits consolidés. Un contribuable américain peut demander un crédit pour certains impôts étrangers qu'il a payés et dont il était redevable en vertu d'une loi étrangère. L'administration estime que des arrangements hybrides permettent la séparation inappropriée d'impôts étrangers pouvant donner lieu au crédit du revenu étranger connexe et, sans fournir de détails, propose une règle d'appariement préventive.

- c) Un actionnaire qui échange des actions d'une société cible pour une contrepartie (biens qui ne sont pas des actions) dans le cadre d'une réorganisation doit constater un gain correspondant au gain réalisé sur l'échange ou en contrepartie, selon le moins élevé des deux (limitation de la contrepartie comprise dans le gain). Une partie du gain pourra être imposée comme un dividende à hauteur de la quote-part des bénéfices non distribués de la société cible revenant à l'actionnaire qui effectue l'échange; le résidu est un gain résultant de l'échange de biens. Le livre vert précise que cette limitation de la contrepartie comprise dans le gain est incompatible avec le principe selon lequel les bénéfices précédemment non imposés d'une filiale étrangère doivent être assujettis à l'impôt des États-Unis lors de leur rapatriement parce qu'elle permet aux actionnaires américains de rapatrier ces bénéfices avec des conséquences fiscales minimales aux États-Unis s'il n'y a qu'un gain minime ou nul intégré dans l'action de la société cible. L'administration propose d'éliminer la limitation de la contrepartie comprise dans le gain lors de toute réorganisation faite par une société acheteuse qui n'est pas une société américaine, dans le cadre de laquelle l'échange est traité comme un dividende en vertu de l'article 356(a)(2) du *Code*.

L'impact des propositions du livre vert sur les multinationales américaines a reçu une très grande attention dans la communauté fiscale américaine. Les groupes détenus par des Canadiens devraient eux aussi étudier attentivement les propositions pour déterminer comment ils pourraient être touchés (notamment dans leurs structures de financement ou de détention actuelles), évaluer les occasions et les écueils, et peut-être même envisager de s'impliquer dans le processus législatif.

Steve Jackson et Katherine Loda
Ernst & Young LLP, New York

LA TVH DE L'ONTARIO BONIFIÉE

Dans son budget de 2009, le gouvernement de l'Ontario a annoncé l'harmonisation de la taxe de vente ontarienne à la TPS et donné un aperçu général de son fonctionnement. Dans un communiqué daté du 18 juin 2009, il proposait un important changement au traitement des habitations neuves en vertu du régime de la taxe de vente harmonisée de l'Ontario (TVH) – un allègement pour la construction et la vente d'immeubles d'habitation neufs, et des règles transitoires qui précisent les modalités d'application de la taxe aux ventes d'habitations neuves pendant le passage au nouveau régime.

Selon la proposition budgétaire, les habitations neuves avaient droit à un remboursement partiel de la composante provinciale de la TVH, ce qui avait pour effet de ramener le taux provincial effectif à 2 % pour les habitations évaluées à 400 000 \$ ou moins. Le remboursement était éliminé progressivement pour les habitations neuves dont le prix est supérieur à 400 000 \$ et inférieur à 500 000 \$, après quoi la taxe provinciale intégrale de 8 % s'appliquait. Selon des porte-paroles de l'industrie, la TVH portait un dur coup aux constructeurs d'habitation qui allait se faire sentir dans tout le secteur. De plus, la récupération du remboursement pourrait avoir un effet négatif permanent sur la façon dont les maisons sont vendues en Ontario, à savoir sans appareils électroménagers ni sous-sol aménagé ni terrassement. Un contrat distinct avec un acheteur en vue de la fourniture de ces caractéristiques en supplément risquerait de priver le constructeur d'une économie de taxe potentiellement significative.

Il semble que le gouvernement de l'Ontario ait tenu compte de ces préoccupations. Le remboursement révisé qui vient d'être annoncé a toujours pour effet de ramener le taux effectif à 2 % pour les habitations évaluées à 400 000 \$ ou moins, pour une économie maximum de taxe de 24 000 \$, mais cette économie s'étend aux habitations à prix plus élevé. Il n'y a donc pas de récupération pour les habitations dont le prix est supérieur à 400 000 \$, une amélioration majeure dans le fonctionnement du régime de la TVH dans ce secteur. Le communiqué de juin 2009 proposait aussi un remboursement semblable pour les immeubles d'habitation neufs, qui était notablement absent dans les documents budgétaires, un changement qui tient compte du remboursement de la TPS pour de tels immeubles et qui est bien accueilli par les promoteurs et les acheteurs d'immeubles locatifs.

Les règles transitoires proposées dans le communiqué de juin 2009 et destinées au secteur de la construction résidentielle sont essentielles au succès de la mise en place de la taxe dans ce secteur, compte tenu des longs délais qui s'écoulent entre la date de conclusion du contrat de vente et de l'occupation. Selon les règles transitoires, la composante provinciale de la TVH ne s'applique pas aux ventes de nouvelles habitations si :

- 1) une convention écrite est conclue au plus tard le

18 juin 2009 (la taxe est protégée par des droits acquis); 2) le droit de propriété ou la possession en vertu de la convention sont transférés avant juillet 2010; ou 3) la TPS est autocotisée avant juillet 2010 (pour les immeubles locatifs neufs). Ces immeubles seront toujours assujettis à la TVD levée sur les matériaux de construction achetés avant juillet 2010.

Si une habitation neuve est protégée par des droits acquis et qu'elle est terminée après juin 2010, le constructeur doit payer une taxe transitoire dont le montant dépend du degré d'achèvement des travaux le 1^{er} juillet 2010. Cette taxe transitoire vise généralement à assurer que si aucune taxe ne s'applique à la vente d'une nouvelle habitation qui était en partie construite après juin 2010 (et qui donne au constructeur le droit de demander un crédit de taxe sur les intrants), le constructeur doit assumer une taxe irrécouvrable dont le montant est sensiblement égal à celui de la taxe en vertu du régime de la TVD. Le gouvernement a également proposé un remboursement transitoire pour les maisons et les condos neufs qui sont assujettis à la nouvelle TVH mais dont les matériaux de construction ont été assujettis à la TVD, compte tenu du degré d'achèvement des travaux en date du 1^{er} juillet 2010. Le remboursement permet d'éviter l'assujettissement de la même maison à la TVD et à la TVH. La convention de vente doit clairement indiquer si la composante provinciale de la taxe est ajoutée au prix.

L'élimination de la récupération du remboursement pour habitations neuves et l'élargissement du remboursement aux logements locatifs représentent des mesures positives qui amélioreront le fonctionnement de la TVH dans ce secteur vital. Alors que le voile commence à se soulever sur le nouveau régime de la taxe de vente, les entreprises de l'Ontario devraient porter toute leur attention sur les détails de la mise en place et de l'application de la taxe pour assurer une transition sans heurts.

Audrey Diamant et Brian Wurts
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

TAUX D'IMPÔT SUR LES DIVIDENDES DÉTERMINÉS : MISE À JOUR

Les changements apportés aux dividendes déterminés au fédéral (voir le tableau 1) augmenteront les impôts des particuliers dans l'ensemble des provinces et territoires de 2010 à 2012. Globalement, l'augmentation vise à ce que l'impôt combiné (société et particulier) sur le revenu d'entreprise gagné par l'intermédiaire d'une société corresponde à l'impôt payable par un particulier qui gagne lui-même un revenu comparable. Le tableau 2 présente les taux de crédit d'impôt provinciaux/territoriaux s'appliquant aux dividendes déterminés, le tableau 3 présente les taux marginaux combinés (fédéral/provincial/territorial) les plus élevés sur les dividendes déterminés et le tableau 4 présente l'économie fiscale ou

Tableau 1 Dividendes déterminés

	2009	2010	2011	2012
	<i>pour cent</i>			
Majoration sur les dividendes	45,00	44,00	41,00	38,00
Crédit d'impôt pour dividendes fédéral (sur dividende majoré) . . .	18,9655	17,9739	16,4354	15,0198
Taux fédéral le plus élevé* . . .	14,55	15,88	17,72	19,29

* On présume que le taux marginal le plus élevé au fédéral demeure à 29 %.

Tableau 2 Taux du crédit d'impôt pour dividendes déterminés (sur les dividendes majorés)

	2009	2010	2011	2012
	<i>pour cent</i>			
Alberta	10,00	10,00	10,00	10,00
Colombie-Britannique	11,00	10,83	10,31	9,76
Manitoba	11,00	11,00	11,00	11,00
Nouveau-Brunswick	12,00	11,81	11,24	10,65
Terre-Neuve-et-Labrador	9,75	9,60	9,14	8,65
Territoires du Nord-Ouest	11,50	11,32	10,78	10,20
Nouvelle-Écosse	8,85	8,71	8,29	7,85
Nunavut	6,20	6,11	5,82	5,51
Ontario	7,40	6,40	6,40	6,40
Île-du-Prince-Édouard	10,50	10,34	9,84	9,32
Québec	11,90	11,90	11,90	11,90
Saskatchewan	11,00	11,00	11,00	11,00
Yukon	11,00	10,83	10,31	9,76

la charge si la société verse son revenu en dividendes net d'impôt plutôt qu'en salaire imposable.

S'il n'y a pas de changements législatifs, les taux provinciaux et territoriaux du crédit d'impôt sur les dividendes déterminés diminueront après 2009 dans toutes les provinces et territoires, sauf au Manitoba et au Québec, en fonction de la diminution de la majoration fédérale pour les dividendes déterminés après 2009. L'Alberta, l'Ontario et la Saskatchewan ont révisé leurs dispositions législatives : le projet de loi 40 en Alberta, *Alberta Personal Income Tax Amendment Act, 2009*, qui a reçu la sanction royale le 4 juin 2009, maintient le taux à 10 %. Bien que le projet de loi 114 en Ontario, la *Loi de 2008 sur les mesures budgétaires et l'affectation anticipée de crédits*, qui a reçu la sanction royale le 27 novembre 2008, fixe le taux à 7,7 % après 2009, le budget

Tableau 3 Taux d'impôt marginal combiné (fédéral/provincial et territorial) le plus élevé sur dividendes déterminés*

	2009	2010	2011	2012
	<i>pour cent</i>			
Alberta	14,55	15,88	17,72	19,29
Colombie-Britannique	19,92	21,45	23,91	26,11
Manitoba	23,83	25,09	26,74	28,12
Nouveau-Brunswick	21,80	19,46*	19,77	21,16
Terre-Neuve-et-Labrador	22,89	24,37	26,68	28,75
Territoires du Nord-Ouest	18,25	19,81	22,33	24,61
Nouvelle-Écosse	28,35	29,80	32,00	33,94
Nunavut	22,24	23,64	25,72	27,56
Ontario	23,06	26,57	28,19	29,54
Île-du-Prince-Édouard	24,44	25,95	28,36	30,50
Québec	29,69	30,68	31,85	32,81
Saskatchewan	20,35	21,64	23,36	24,81
Yukon	17,23	18,80	21,34	23,64

* On présume que les taux marginaux combinés (fédéral/provincial/territorial) les plus élevés demeurent ceux de 2009, sauf au Nouveau-Brunswick où le taux d'impôt sur le revenu marginal le plus élevé est réduit à 14,3 % en 2010, à 12,7 % en 2011 et à 12 % en 2012.

de 2009 de l'Ontario a réduit ce taux à 6,4 % compte tenu des réductions proposées du taux d'impôt sur le revenu des sociétés qui s'appliqueront à compter du 1^{er} juillet 2010. Le projet de loi 87 de la Saskatchewan, *The Income Tax Amendment Act, 2009*, qui a reçu la sanction royale le 14 mai 2009, maintient le taux à 11 %.

Lors de la mise en œuvre du régime fédéral sur les dividendes déterminés en 2006, toutes les provinces et les territoires, sauf Terre-Neuve-et-Labrador et la Nouvelle-Écosse, ont modifié leur taux du crédit d'impôt pour dividendes dans le but de permettre une meilleure intégration. Le budget de 2009 de Terre-Neuve-et-Labrador modifie le traitement fiscal de ces dividendes pour l'harmoniser avec celui des autres provinces grâce à une

Tableau 4 Intégration : 10 000 \$ de revenu d'entreprise active assujéti au taux d'impôt sur le revenu des sociétés général/FT économie/(coût)^a

	2009	2010	2011	2012
	<i>en dollars</i>			
Alberta	(33)	(43)	(52)	(47)
Colombie-Britannique	(24)	(14)	(37)	(88)
Manitoba	(30)	(5)	(10)	(1)
Nouveau-Brunswick	(43)	8	26	93 ^b
Terre-Neuve-et-Labrador	(274)/420	(298)/382	(346)/314	(382)/259
Territoires du Nord-Ouest	187	158	97	46
Nouvelle-Écosse	(518)	(542)	(585)	(617)
Nunavut	(384)	(405)	(439)	(462)
Ontario	(102)/52	(190)/(43)	(104)/21	(61) ^b /27
Île-du-Prince-Édouard	(352)	(376)	(427)	(467)
Québec	(109)	(108)	(88)	(55)
Saskatchewan	(104)/55	(115)/42	(120)/33	(111)/39
Yukon	(297)/737	(319)/696	(372)/611	(415)/540

^a On présume que le particulier est imposé au taux marginal d'impôt sur le revenu le plus élevé. Les charges et taxes autres que l'impôt sur le revenu fédéral-provincial-territorial, 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 ne sont pas prises en compte (par ex., les contributions au RPC/RRQ). Les résultats peuvent être différents dans des situations particulières (comme dans le cas des coopératives de crédit et des caisses populaires). ^b Les taux d'impôt sur le revenu général diminueront davantage au Nouveau-Brunswick le 1^{er} juillet 2012 et en Ontario le 1^{er} juillet 2012 et le 1^{er} juillet 2013. Ainsi, la charge fiscale sera réduite ou l'économie d'impôt sera plus importante au Nouveau-Brunswick (2013) et en Ontario (2013 et 2014).

augmentation de son crédit d'impôt sur les dividendes déterminés qui passera de 6,65 % à 9,75 % en 2009 (et, sauf si la législation de la province est modifiée de nouveau, le taux du crédit d'impôt applicable aux dividendes déterminés après 2009 diminuera en fonction des taux indiqués dans le tableau 2).

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

LA TPS S'APPLIQUANT AUX SUBVENTIONS

Le récent arrêt de la CCI dans *City of Calgary* (2009 CCI 272) consolide la jurisprudence émergente en faveur de l'utilisation des principes contractuels et législatifs pour déterminer le traitement des subventions et contributions sous le régime de la TPS plutôt que les lignes directrices contenues dans le *Bulletin d'information technique sur*

la TPS/TVH B-067. Il ne fait aucun doute que les fiscalistes évalueront l'incidence de ce jugement dans d'autres contextes de financement public. Mentionnons que la Couronne a porté le jugement en appel devant la CAF.

La ville de Calgary et la province de l'Alberta avaient conclu une série d'ententes en vertu desquelles la province finançait la plupart des dépenses en immobilisations liées à diverses installations de transport public et au matériel roulant que la ville avait achetés ou construits. La CCI a conclu que les paiements faits par la

province représentaient la contrepartie de la fourniture taxable d'un service effectuée par la ville à la province – acquisition, construction et mise à la disposition des citoyens de Calgary d'installations de transport public – même si la ville était propriétaire des biens et qu'en définitive elle les utilisait pour effectuer la fourniture exonérée de services de transport municipal au public. La ville était donc en droit de demander des crédits de taxe sur les intrants pour récupérer entièrement la TPS payée sur le coût des intrants que constituaient les biens de transport. Le fait que la province contrôlait quels biens de transport étaient achetés ou construits, qu'elle était constitutionnellement responsable d'offrir des services de transport municipal à ses citoyens et qu'elle avait délégué cette responsabilité à la ville dans plusieurs lois est fondamental dans ce jugement. Divers critères, comme le « but d'achat » par opposition au « but public » décrits dans le bulletin d'information technique, n'ont nullement été pris en compte dans la décision.

Ce jugement est également à retenir à cause de sa conclusion selon laquelle l'entreprise ou l'initiative de la ville dans la prestation de services à la province était séparée et distincte de l'activité de la ville visant à fournir des services de transport municipal. Cette distinction a permis l'application des règles de répartition des crédits de taxe sur les intrants (article 141.01 de la *Loi sur la taxe d'accise*) pour que la totalité de la TPS payée sur les achats de la ville en vertu de ses ententes avec la province soit réputée avoir été payée exclusivement dans le cadre de cette activité commerciale particulière. Le tribunal a donc conclu que les règles de répartition inclusives de l'article 199 visant les immobilisations n'avaient pas à être prises en compte, même si elle a ajouté que si l'article 199 s'appliquait, les achats de la ville étaient destinés à être utilisés principalement pour effectuer sa fourniture taxable à la province et non sa fourniture exonérée de services de transport municipal.

Peter Mitchell

Felesky Flynn LLP, Calgary

DIVULGATION VOLONTAIRE DES REVENUS ÉTRANGERS : LIGNES DIRECTRICES DE L'IRS

L'IRS a déjà annoncé le lancement d'un programme de divulgation volontaire (PDV) afin de donner aux contribuables la possibilité de divulguer des comptes et des actifs à l'étranger non déclarés. (Voir « Les États-Unis mettent l'accent sur les activités à l'étranger », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, avril 2009.) Certains comptes bancaires et financiers étrangers doivent généralement être déclarés par une personne des États-Unis (et d'autres personnes) au plus tard le 30 juin de

chaque année au moyen du formulaire TD F 90-22.1 (FBAR). Le programme est en vigueur jusqu'au 23 septembre 2009. Reconnaissant le fait qu'un contribuable puisse hésiter à se prévaloir du PDV s'il ne peut compter sur des lignes directrices détaillées concernant l'administration du programme et les pénalités civiles et pénales potentielles, l'IRS a publié le 6 mai 2009 sa réponse à 30 questions qui lui sont souvent posées (FAQ), ce qui lui a permis aussi de donner plus de détails sur le programme qui vient d'être revu.

La réponse à la première question de la FAQ du 6 mai fait ressortir la nécessité de résoudre les cas problèmes d'une manière systématique et concertée et de rendre plus prévisible le risque de pénalités civiles. Un exemple précis donne le détail du cadre de sanction du PDV auquel est soumis un contribuable qui aurait déposé 1 M\$ US dans un compte à l'étranger grâce auquel il aurait gagné un revenu non déclaré de 300 000 \$ US sur la période rétrospective de six ans; en vertu du PDV, le contribuable devrait payer 386 000 \$ US d'impôt et de pénalités, plus les intérêts. En revanche, si le contribuable ne procède pas à une divulgation volontaire, l'IRS pourrait lui imposer des pénalités de 2 306 000 \$ US pour inexactitude et non-production du FBAR, et le contribuable pourrait aussi devoir payer des intérêts et, éventuellement, faire face à une accusation criminelle.

L'IRS a révélé dans la FAQ du 6 mai 2009 qu'il n'allait pas recommander de poursuite criminelle au département de la Justice si un contribuable se conforme honnêtement, rapidement et complètement aux règles du PDV. Cependant, le PDV ne s'applique pas si l'IRS a déjà entamé une enquête administrative à l'égard du contribuable, que celle-ci porte sur des comptes étrangers non déclarés ou sur des entités étrangères non déclarées.

L'échéance de production du FBAR approchant à grands pas, le 24 juin 2009, l'IRS a revu la FAQ du 6 mai et a affiché sur son site Web sa réponse à 21 nouvelles questions fréquemment posées, ce qui lui a permis d'expliquer de façon détaillée la nature d'une offre de règlement pour les contribuables qui divulguent volontairement et rapidement un revenu étranger non déclaré. La FAQ donne également plus de renseignements sur le fonctionnement de la rétrospection sur six ans, sur la pénalité de 20 %, et sur les choix qui s'offrent à ceux qui ne se conforment pas aux obligations de production du FBAR. Un contribuable peut avoir déclaré tout son revenu imposable de 2008 et payé tout l'impôt correspondant, mais ne pas avoir assez de temps pour réunir les renseignements nécessaires pour s'acquitter de son obligation de produire un FBAR, obligation dont il n'aurait pris connaissance que récemment; l'IRS permettra au contribuable de produire son FBAR d'ici au 23 septembre 2009, s'il est accompagné d'une explication du délai de production, et il n'imposera aucune pénalité pour sa non-production le 30 juin 2009 ou avant.

On précise également dans la FAQ du 24 juin que les intérêts sur les pénalités pour inexactitude et non-

production sont comptés à partir de la date d'échéance de la déclaration visée; les intérêts sur toutes les autres pénalités sont comptés à partir de la date d'imposition de la pénalité. Si plusieurs personnes physiques ont un droit de signature sur un compte en fiducie, chacune d'elles doit s'acquitter de son obligation de produire un FBAR, mais une pénalité transfrontalière de 20 % seulement s'applique pour les divulgations volontaires relatives au compte visé.

La nouvelle FAQ reprend l'avertissement de l'IRS à l'égard de toute tentative de corriger le passé en rapportant les cas de non-production d'un revenu étranger au moyen d'une « divulgation en douce » – en produisant simplement des déclarations modifiées et en payant l'impôt et les intérêts sans aucune autre forme de déclaration à l'IRS. On a reconnu dans la FAQ initiale que l'IRS était au fait de cette pratique et qu'il encourageait fortement ces contribuables à se manifester dans le cadre du programme de divulgation volontaire : s'ils s'y refusent, ils courent le risque d'un examen et d'une poursuite criminelle pour toutes les années en cause. Les nouvelles questions 49 et 50 de la FAQ poussent plus loin ces explications. L'IRS affirme que les contribuables et leurs conseillers doivent, au moment de choisir entre une divulgation en douce ou le PDV, tenir compte de la nature de l'erreur qu'ils essaient de corriger. Un contribuable qui a des comptes étrangers ou des entités étrangères non déclarés et qui fait une divulgation volontaire devient de ce fait « conforme », il évite les pénalités civiles importantes et il élimine généralement le risque de poursuite criminelle. De plus, le coût total de la résolution de tous les problèmes d'impôts étrangers peut être calculé avec une précision raisonnable. Cela dit, l'IRS reconnaît que, dans certains cas – comme celui d'un contribuable qui aurait déclaré tous ses revenus, mais qui aurait omis de produire le FBAR ou qui n'aurait omis de produire que des déclarations de renseignements, il peut être préférable pour lui de produire simplement des déclarations modifiées auprès du centre de service compétent.

Un citoyen américain résidant au Canada, qui a omis de produire des déclarations de revenus aux États-Unis et qui peut avoir fait précédemment une divulgation en douce en produisant des déclarations de revenus pour les six années précédentes, devrait avoir une discussion de fond avec son conseiller fiscal en vue d'élaborer une ligne de conduite appropriée relativement au PDV. Ce programme a été conçu à l'origine pour aider les citoyens et les résidents des États-Unis qui avaient omis de déclarer un revenu gagné sur des comptes bancaires étrangers, mais la formulation large qui caractérise les récentes annonces de l'IRS donne à penser que le PDV s'applique chaque fois qu'un particulier a un revenu non déclaré dans lequel on retrouve des « éléments de revenu étrangers ». Malheureusement, le Canada est bel et bien visé par le qualificatif « étranger » utilisé dans cette expression.

Leslie R. Kellogg
Hodgson Russ LLP, Buffalo

LES ENTENTES PRÉALABLES À LA DÉCLARATION DE L'IRS DEVIENNENT PERMANENTES

L'IRS a donné depuis peu un caractère permanent à son programme d'entente préalable à la déclaration (EPD) qui est destiné aux contribuables qui sont prêts à aider l'IRS et à collaborer avec lui pour convenir d'une position à prendre dans sa déclaration de revenus sur d'importantes questions survenues au cours d'une année d'imposition. Le programme d'EPD nécessite la signature d'une convention liant le contribuable et l'IRS pendant au plus cinq ans sur les opérations ou sur les événements qui sont terminés, mais qui ne sont pas encore signalés dans une déclaration de revenus. L'IRS se penche uniquement sur les points relevés par le contribuable, et non pas sur l'ensemble des activités du contribuable pour l'année d'imposition. Le bénéfice attendu pour le contribuable est la certitude que ses préoccupations fiscales seront adéquatement résolues.

Une EPD peut aider à trouver des réponses aux nombreuses questions sans réponse que soulève le cinquième protocole à la convention Canada/É.-U. qui a été ratifié récemment, notamment à l'égard des nouvelles règles sur les établissements stables (ES), qui peuvent s'appliquer à n'importe quelle entreprise offrant des services ou menant des activités aux États-Unis. Une EPD peut donner à un contribuable la certitude que la position dans sa déclaration de revenus concernant un ES est conforme aux nouvelles règles; par le passé, l'IRS a refusé de se prononcer sur les nouvelles règles sur les ES, ce qui peut poser d'importants problèmes d'interprétation et d'application même dans une situation où les faits sont pourtant ordinaires.

Par exemple, le cinquième protocole présume qu'une entreprise canadienne a un ES aux États-Unis lorsqu'elle mène un certain nombre d'activités relativement au même projet ou à un projet connexe; mais on ne sait pas sur quels critères on peut déterminer qu'un projet est connexe à un autre. Les règles sur l'ES excluent aussi certains services préparatoires ou auxiliaires, mais on trouve peu de directives pour analyser certaines activités particulières. L'absence généralisée de précédents concernant les règles du protocole sur les ES rend une telle analyse encore plus difficile, d'autant plus que celle-ci est rarement simple puisqu'elle s'appuie sur des faits.

Une EPD peut permettre d'établir avec certitude une position sur une vaste gamme de points sur l'impôt aux États-Unis, comme de déterminer si un contribuable mène des activités commerciales ou industrielles aux États-Unis et si celles-ci sont suffisantes pour présumer qu'il y a un ES en vertu de la convention. Une EPD peut également permettre de résoudre la question de la proportion des bénéfices de l'ES qui est assujettie à l'impôt sur le revenu fédéral. Une EPD peut éliminer le risque d'une longue et coûteuse vérification de l'IRS en matière d'ES, réduire la

pression exercée par les vérificateurs des états financiers, et éliminer tout risque de pénalités et d'intérêts sur l'impôt des États-Unis non payé à la suite d'une prise de position non conforme. Une EPD peut avoir une incidence bénéfique sur les restrictions émises dans les états financiers et peut apporter une solution plus efficace et favorable que celle des examens à forte charge contentieuse qui sont effectués après la soumission de la déclaration. Néanmoins, après avoir examiné les faits et les circonstances et avoir soupesé la probabilité et l'ampleur de l'assujettissement à l'impôt des États-Unis en matière d'ES ainsi que sur d'autres questions, les conseillers d'un contribuable pourront conclure qu'il est préférable qu'il procède à une restructuration de ses activités aux États-Unis afin d'éviter qu'elles soient assujetties aux règles sur les ES.

Le programme d'EPD offre un moyen commode de résoudre les questions d'assujettissement à l'impôt des États-Unis qui mettent en cause une méthode de détermination de la proportion des éléments d'un poste de revenu ou d'une déduction ou qui exigent que l'on statue sur les faits ou que l'on applique des principes juridiques bien établis à des faits connus. Une EPD est également utile pour connaître le traitement approprié des opérations entre sociétés, à savoir p. ex. si une avance constitue une dette qui exige le paiement d'intérêts, et si le bénéficiaire d'intérêts a droit aux avantages de la convention.

Angela Yu et Shirley Lee
KPMG LLP, Vancouver

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Traités

Le 28 avril 2009, l'accord d'assistance mutuelle en matière douanière de 2007 entre le **Canada** et les **Pays Bas**, qui n'est pas encore entré en vigueur, a été étendu à Aruba et aux Antilles néerlandaises. Le 29 juin 2009, un traité entre le **Canada** et la **Grèce** a été signé, prévoyant un taux de retenue d'impôt de 5 % et 15 % sur les dividendes versés à des sociétés affiliées et à toutes les autres sociétés, respectivement, et de 10 % sur les intérêts et les redevances, à compter des retenues d'impôt devant être effectuées le 1^{er} janvier qui suit l'entrée en vigueur du traité, et pour les autres impôts pour les années d'imposition commençant à cette date ou après. Un protocole au traité d'octobre 1962 entre l'**Autriche** et le **Luxembourg** a été signé le 7 juillet 2009 dans lequel des dispositions sur l'échange de renseignements ont été prévues conformément à la convention modèle de l'OCDE avec prise d'effet le 1^{er} janvier de l'année où le protocole entre en vigueur. Avec la signature le 7 juillet 2009 d'un protocole à la convention entre le **Luxembourg** et la **Norvège**, le Luxembourg satisfait essentiellement au nombre requis d'arrangements en matière d'échange de renseignements pour se conformer aux normes de l'OCDE. Des négociations entre le **Pérou** et la **République de**

Corée et entre le **Pérou** et le **Japon** sur un accord de libre-échange ont eu lieu pendant la période du 29 juin 2009 au 3 juillet 2009 et du 6 juillet 2009 au 10 juillet 2009, respectivement. Des négociations ont eu lieu en juin 2009 sur la conclusion d'un protocole entre l'**Autriche** et la **Suisse** pour faire en sorte que les dispositions sur l'assistance mutuelle administrative de la convention de 1974 soient conformes à l'article 26 de la convention modèle de l'OCDE. Des discussions ont débuté le 18 juin 2009 pour la conclusion d'un protocole entre les **É.-U** et la **Suisse**; le Conseil fédéral suisse a accepté d'étendre les dispositions relatives à l'aide administrative dans ces traités pour les rendre conformes aux dispositions de l'article 26 de la convention modèle de l'OCDE. Un accord pour l'échange de renseignements fiscaux a été signé entre **Gibraltar** et l'**Irlande** le 24 juin 2009.

Russie

Invitée en 2007 à entreprendre des négociations sur son adhésion à l'OCDE, la Russie a soumis un mémoire à cette fin. Elle présente dans son mémoire les normes et les pratiques de sa politique par comparaison avec celles de l'OCDE.

Suède

À compter de 2010, il est prévu que des APP pourront être déposés en ce qui concerne les opérations transfrontalières. Les APP proposés sur les opérations d'envergure s'étendant sur une période d'au plus 5 ans. Les demandes peuvent être soumises en suédois ou en anglais.

Iraq

Une proposition visant à faire passer de 15 % à 35 % le taux d'impôt sur le bénéfice des sociétés pétrolières étrangères devra recevoir l'approbation du parlement avant de devenir loi.

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.