

PASSIBLE DE PÉNALITÉ

Dans *Exida.com Limited Liability Company* (2009 TCC 373), décision rendue dans le cadre de la procédure informelle, la CCI a conclu que le ministre a eu raison d'imposer à Exida.com une pénalité de 2 500 \$ en vertu du paragraphe 162(2.1) pour chacune de ses années d'imposition 2003, 2004 et 2005. Exida.com était une société non-résidente qui exploitait une entreprise au Canada; la société n'avait aucun impôt impayé, mais elle avait omis de produire ses déclarations de revenus à temps.

La CCI s'est d'abord penchée sur l'argument subsidiaire du ministre, à savoir que les pénalités imposées à Exida.com pourraient l'être en vertu du paragraphe 162(7), qui s'applique si le contribuable ne produit pas sa déclaration de renseignements exigée par la Loi ou ne se conforme pas à une prescription de la Loi. La règle exclut expressément les autres défauts de déclaration, etc. qui sont couverts par une autre disposition de pénalité contenue dans la Loi (avec certaines exceptions non pertinentes aux faits en l'espèce). Sur la question de savoir si une autre disposition prévoyait une pénalité pour le défaut de production à temps des déclarations de revenus d'Exida.com, le ministre a fait valoir que la pénalité prévue au paragraphe 162(1) pour un tel défaut ne s'applique pas si le contribuable n'a aucun impôt impayé, de sorte que ce paragraphe ne devrait pas être considéré comme imposant une pénalité. La CCI n'est pas d'accord et elle estime que même si la pénalité prévue au paragraphe 162(1) est nulle, le paragraphe n'en prévoit pas moins une pénalité en cas de défaut de production d'une déclaration. La nette intention du paragraphe 162(1), soit de pénaliser le contribuable pour ses déclarations produites en retard uniquement s'il doit payer un impôt, devient apparemment inexécutoire si une pénalité peut

être imposée en vertu du paragraphe 162(7), même si aucune pénalité n'est imposée en vertu du paragraphe 162(1) : « [traduction] Si le législateur avait eu l'intention d'imposer une pénalité, peu importe qu'il y ait ou non un impôt impayé, il est probable que la formule contenue dans le paragraphe 162(1) l'aurait prévu. »

Le tribunal a rejeté la proposition selon laquelle le paragraphe 162(7) s'appliquait en l'espèce; la question fondamentale était de savoir si la disposition de pénalité du paragraphe 162(2.1) s'appliquait à une société non résidente qui produit ses déclarations de revenus des sociétés T2 en retard, alors qu'elle n'a aucun impôt impayé à la date limite de production. Le paragraphe 162(2.1) peut imposer une pénalité plus élevée si le non-résident est « passible d'une pénalité » en vertu du paragraphe 162(1). Selon la CCI, la signification de cette expression doit découler d'une analyse textuelle, contextuelle et téléologique, qui est décrite en ces termes dans l'affaire *North Shore Health Region* (2008 CAF 2) :

[Chaque disposition] doit être lu[e] dans son contexte global, en prenant en considération le sens ordinaire et grammatical des mots, ainsi que l'esprit et l'objet de la loi et l'intention du législateur (voir, p. ex., *AstraZeneca* [2006] 2 R.C.S. 560 [et] [...] *Canada Trustco Mortgage* [2005] 2 R.C.S. 601.

Dans *Exida.com*, la CCI a indiqué que le sens ordinaire du terme « passible » est assez large. Selon le OED (deuxième édition), le terme signifie : « [traduction] lié ou tenu en droit ou en *equity*, ou conformément à une règle ou convention; responsable; légalement assujéti à ou susceptible de ». Le tribunal a aussi relevé la signification large du terme « passible » retenue dans *National Trust Company* (98 DTC 6409 (CAF)), à savoir que le sens ordinaire du terme dans un contexte juridique dénote le fait que la personne est responsable en droit. Par ailleurs, dans *Exida.com*, la CCI a relevé l'utilisation de l'expression « devait payer une pénalité » au paragraphe 162(2), et indiqué qu'elle servait à préciser que la pénalité plus grave pour un défaut répété de produire une déclaration ne s'appliquait que si une pénalité était déjà due pour une année précédente. Selon la CCI, l'utilisation d'un terme différent – « passible » – au paragraphe 162(2.1) laisse entendre qu'une signification différente était envisagée.

Le tribunal a également fait remarquer que l'entrée en vigueur du paragraphe 162(2.1) a coïncidé avec le resserrement des exigences de production de la déclaration de revenus pour les sociétés non-résidentes à l'alinéa 150(1)a). L'historique législatif signalait que l'objectif probable du paragraphe 162(2.1) était de renforcer les obligations plus restrictives de déclaration imposées aux sociétés non résidentes à l'alinéa 150(1)a), une position dont font état les notes techniques publiées

Dans ce numéro

Passible de pénalité	1
La convention fiscale dame le pion à l'article 116	2
Crédit en acompte, pas de remboursement	3
Les inscriptions scolaires diminuent et les coûts augmentent	4
Formulaire T106 : Intérêt sur les pénalités de production tardive	4
Carte verte oubliée	5
Financement américain par des non-résidents	6
Avantage conféré à un actionnaire non résident	7
Économies de droits successoraux américains	8
Taux sur les dividendes non déterminés : Mise à jour	8
Droits de douane et sociétés liées	10
L'ARC et l'article 116	10
Actualités fiscales étrangères	12

par le ministère des Finances lors de l'introduction des mesures législatives. En conséquence, la CCI a conclu que Exida.com était – « passible » d'une pénalité en vertu du paragraphe 162(1); le ministre avait donc eu raison de lui imposer une cotisation en vertu du paragraphe 162(2.1) pour défaut de produire une déclaration de revenus pour chacune des années d'imposition en cause.

La décision dans *Exida.com* est contraire à celle de *Goar, Allison & Associatées Inc.* (2009 CCI 174), cause entendue devant la CCI dans le cadre d'une procédure informelle où le tribunal avait conclu qu'une pénalité imposée en vertu du paragraphe 162(2.1) ne s'appliquait que si l'impôt était impayé à la date limite de production de la déclaration. L'arrêt *Exida.com* est peut-être un signe de l'intention du ministre de poursuivre de façon plus active la cotisation des sociétés non résidentes.

Colin Green

Thorsteinssons LLP, Toronto

LA CONVENTION FISCALE DAME LE PION À L'ARTICLE 116

Dans l'affaire *Morris* (2009 CF 434), la Cour fédérale a déterminé que lorsque l'exonération prévue dans la convention fiscale n'a donné lieu à aucun impôt à payer à la disposition par un non-résident d'un bien canadien imposable (BCI) en 2006, l'ARC ne peut pas refuser de délivrer un certificat de conformité. La Couronne a porté ce jugement en appel devant la Cour d'appel fédérale (CAF). Si l'appel est accueilli, ce jugement pourrait rendre inutiles les modifications apportées en 2008 à l'article 116 et remettre en question la relation qu'entretiennent d'autres dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR) avec les exonérations prévues dans la convention pour un non-résident à l'impôt du Canada, comme l'obligation de verser des retenues d'impôt prescrites par l'article 105 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*.

La fiducie RCI, constituée sous le régime fiscal de la Barbade, a cédé des actions de RCI Inc., une société canadienne (Socan), pour 145 millions \$, mais leur prix de base n'était que de 200 \$. Auparavant, un Canadien, Lucien Rémillard, s'est engagé dans une opération complexe et tordue mettant en cause une fiducie et une société aux fins d'une succession et de la planification fiscale s'y rattachant. En 1995, une fiducie caïmanaise a été constituée : ses bénéficiaires étaient les membres de la famille de M. Rémillard. En 1997, deux sociétés remplacées (qui deviendront plus tard RCI Inc.) sont constituées en société sous le régime fédéral de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* (LCSA) avec un prix de base rajusté (PBR) total de 200 \$. Les sociétés étaient détenues en fiducie par un avocat de Montréal en faveur d'une fiducie qui devait être constituée sous le régime de la Barbade. Le même jour de la constitution de la fiducie RCI en 2002 avec la fiducie des îles Caïmans comme

bénéficiaire unique, l'avocat a cédé les actions des sociétés remplacées à la fiducie RCI pour la somme de 200 \$.

En mai 2006, les fiduciaires de la fiducie RCI ont présenté une demande de certificat de conformité en vertu de l'article 116 et ont demandé une exonération en vertu de la convention fiscale entre le Canada et la Barbade. L'acheteur était alors la société Les Investissements Historia Inc., constituée en vertu de la LCSA, dont le seul actionnaire, dirigeant et administrateur était M. Rémillard. Plusieurs aspects de l'opération posaient problème pour l'ARC; le principal étant, conformément à la *Circulaire d'information* 72-17R5 (15 mars 2005), que la délivrance d'un certificat de conformité était laissée à la discrétion du Ministre. L'ARC n'avait pas l'intention de délivrer de certificat de conformité, sauf s'il était convenu, avec le contribuable, qu'une convention exonère la disposition. L'ARC a expliqué que la délivrance d'un certificat confirmant l'exonération prévue par une convention est laissée à l'entière discrétion du Ministre, et que celui-ci peut donc refuser de délivrer le certificat jusqu'à ce qu'il soit assuré que la convention s'applique.

L'ARC a présenté ses arguments pour réfuter le bien-fondé apparent que la fiducie RCI était résidente de la Barbade, mais la Cour fédérale a déterminé qu'elle était une résidente de la Barbade seulement, et que le gain était donc exonéré en vertu de la convention. La Cour fédérale a affirmé que l'article 116 était antérieur à la convention, et puisque celle-ci ne portait pas précisément sur sa relation avec l'obligation de détenir un certificat, le tribunal a conclu que la convention primait et que sa formulation avait préséance dans les jugements qui portaient sur la résidence et sur les exonérations prévues en vertu de la convention. Le tribunal a également expliqué que lorsqu'aucun impôt n'était exigible à cause d'une exonération prévue dans une convention – une situation à laquelle l'article 116 ne fait pas allusion – que l'ARC ne doit pas utiliser l'article 116 à des fins d'exécution de la loi et de recouvrement et que dans la circulaire elle avait tenté d'étendre les pouvoirs qui lui étaient conférés en vertu de l'article 116 au-delà du mandat qui lui était dévolu par la loi. La conclusion du tribunal a été étayée par les projets de modification qui ont donné à penser que l'article 116 ne s'appliquait pas à des biens exonérés en vertu de la convention. Les fiduciaires étaient donc en droit de demander une décision exécutoire de l'ARC quant à la question de savoir si les actions de RCI Inc. étaient exonérées en vertu de la convention puisque la fiducie RCI était résidente de la Barbade seulement. L'ARC a remis en doute les opérations de 2002 ainsi que le caractère justifiable du prix de vente de 145 millions \$. Le tribunal ne s'est pas penché sur ces questions, probablement parce qu'elles n'avaient plus de portée pratique du fait qu'il avait déterminé que le gain était exonéré.

Les faits de l'affaire *Morris* ne sont pas habituels, et les changements apportés à l'article 116 en 2008 pourraient bien aborder directement ces questions, mais le jugement

laisse plusieurs questions en suspens qui pourront susciter un intérêt soutenu. Une analyse plus poussée de l'appel serait souhaitable sur la question de savoir si la convention avait préséance en ce qui a trait à la disposition législative de l'ancien paragraphe 116(4) que le Ministre doit délivrer sans délai un certificat si le non-résident 1) verse 25 % du produit de la vente, ou 2) présente une garantie que le ministre juge acceptable. Il n'y est fait aucunement mention de l'exonération en vertu de la convention. Au final, le jugement de la Cour fédérale est conforme avec la présomption que l'on doit considérer qu'une garantie que le ministre juge acceptable a été présentée par un non-résident qui présente une demande fondée à première vue sur l'exonération fondée sur la convention.

L'affaire *Morris* pourra aussi avoir des répercussions sur les obligations de retenue de l'article 105 du Règlement relativement à des services exonérés ou à la rémunération d'un employé exonérée en vertu de la convention. À l'heure actuelle, l'ARC peut délivrer une dérogation aux retenues d'impôt obligatoires de l'article 105 du Règlement aux conditions qui sont définies dans la *Circulaire d'information 75-6R2* (23 février 2005). Ces conditions sont si strictes que dans bon nombre de cas les activités visées ne remplissent pas les conditions de délivrance d'une dérogation, mais le revenu ou les profits qui en sont tirés sont exonérés par traité. Il est permis de croire que l'affaire *Morris* appuie la conclusion qu'un contribuable qui est en mesure de présenter une demande fondée à première vue d'exonération de revenus ou de profits par traité ne pourra se voir imposer des retenues d'impôts en vertu de l'article 105 du Règlement.

Phil Halvorson

Ernst & Young LLP, Toronto

CRÉDIT EN ACOMPTE, PAS DE REMBOURSEMENT

Dans l'affaire récente de *FMC Technologies Company* (2009 CAF 217), la CAF a étudié puis confirmé la décision du ministre de refuser de rembourser un paiement en trop de retenues d'impôt versées en application de l'article 105 du Règlement qui s'appuyait sur son interprétation du sens de paiement en trop de l'alinéa 164(7)b). En fin de compte, FMC a été imposé deux fois sur le même revenu. Cette affaire illustre le fait que seuls les non-résidents peuvent demander que des retenues d'impôt leur soient remboursées et qu'elles soient portées à leur crédit. Le caractère injuste du dénouement illustre le fait qu'il importe de vérifier que les relations juridiques voulues entre les membres d'un groupe de sociétés et des tiers soient clairement et convenablement établies, notamment lorsqu'un contrat met en cause la prestation de services au Canada par un non-résident.

FMC est la filiale détenue en propriété exclusive d'une société non résidente, FMCI. En 1997, à titre de partie à

un projet d'accord d'alliance, FMCI a convenu de fournir des services relativement à l'exploitation d'un champ de pétrole à Terre-Neuve. Pétro-Canada, à titre de partie au projet et d'exploitant du champ de pétrole, agissait comme mandataire pour les autres parties au projet. Avec le consentement de Pétro-Canada, FMCI a conclu une entente de sous-traitance avec FMC en vertu de laquelle FMC était chargée de la prestation de tous les produits livrables du projet d'accord pour les services rendus au Canada. FMCI a également cédé à FMC la totalité de ses comptes créditeurs en relation avec les travaux effectués au Canada en vertu du projet d'accord; FMCI se réservait le droit de poursuivre Pétro-Canada si cette dernière ne réglait pas ses comptes. De 1999 à 2002, FMC a fourni des services à Pétro-Canada et lui a présenté des notes d'honoraires que cette dernière a réglées sans y prélever des retenues d'impôt.

En 2004, l'ARC a imposé Pétro-Canada en vertu de l'article 105 du Règlement pour ne pas avoir retenu 15 % des paiements faits à FMC. L'ARC a affirmé que FMCI, et non pas FMC, était le bénéficiaire légal des sommes payées; ainsi, la retenue d'impôt de l'article 105 du Règlement s'appliquait parce que les sommes avaient été payées à un non-résident pour des services rendus au Canada. Pétro-Canada s'est opposée aux cotisations, mais elle a finalement payé l'impôt après leur ratification par le ministre. FMC a par la suite indemnisé Pétro-Canada.

L'appel de FMC interjeté devant la CCI a été annulé au motif que FMC n'avait pas qualité pour contester les cotisations de Pétro-Canada. FMC a alors demandé au ministre le remboursement de l'impôt payé en trop en vertu des paragraphes 164(1) et (1.1), en faisant valoir que les sommes effectivement retenues par Pétro-Canada ont été versées en paiement de l'impôt de la partie I de FMC pour l'exercice visé. Le ministre a refusé la demande de FMC, arguant qu'en droit, c'est FMCI, et non FMC, qui était le bénéficiaire des paiements.

La Cour fédérale a rejeté la demande de contrôle judiciaire de la décision du ministre qu'a ensuite présentée FMC parce qu'une telle demande n'était pas de son ressort. La Cour fédérale a établi que la demande visait essentiellement à contester les cotisations de Pétro-Canada, une matière relevant exclusivement de la compétence de la CCI. En obiter, la Cour fédérale a indiqué que le ministre avait à juste titre établi que FMCI était le bénéficiaire en droit et porté les versements d'impôt de Pétro-Canada au crédit du compte de FMCI. Ainsi, FMC n'avait pas effectué de paiements en trop pour les années d'imposition visées.

FMC a interjeté appel devant la CAF de la détermination de la Cour fédérale qu'elle n'avait pas compétence pour faire droit à la demande de contrôle judiciaire et que FMC n'avait pas effectué de paiements en trop. La CAF a rejeté l'appel sans se pencher sur les questions de compétence et des critères relatifs aux contrôles judiciaires. La CAF a conclu que le terme paiement en trop tel qu'il est défini à l'alinéa 164(7)b) aux fins du paragraphe 164(1) exige que les sommes

payées par Pétro-Canada ont dans les faits été versées en paiement des impôts de FMC pour les années d'imposition visées. Dans les faits, les sommes ont été portées au compte de FMCI, de sorte que FMC n'a pas effectué de paiement en trop pouvant faire l'objet d'une demande de remboursement en vertu du paragraphe 164(1). FMC a fait valoir que les sommes devaient être portées à son compte en raison de la cession en equity à son endroit par FMCI des obligations contractuelles et des éventuelles sommes à recouvrer s'y rapportant. La CAF a affirmé que même si la cession en equity avait l'effet juridique voulu à l'endroit de FMC, de FMCI et de Pétro-Canada, FMC n'avait toujours pas effectué de paiement en trop au sens de l'alinéa 164(7)b) : cette règle ne vise pas à se demander de quelle façon les sommes en question devaient être créditées, mais elle vise à se demander si elles ont bel et bien été créditées.

Albert Baker

Deloitte & Touche LLP, Vancouver

Grant J. Russell

Heddemma & Partners LLP, Vancouver

LES INSCRIPTIONS SCOLAIRES DIMINUENT ET LES COÛTS AUGMENTENT

Les responsables de la prestation de services gouvernementaux savent pertinemment que les pressions en vue d'accroître les dépenses sont incessantes. Des données publiées récemment par Statistique Canada sur les indicateurs des écoles publiques révèlent que les inscriptions dans ces écoles ont diminué chaque année pour les années scolaires 2002-2003 à 2006-2007. Les données compilées à l'échelle nationale révèlent une augmentation des inscriptions en Alberta au cours de la dernière année.

La diminution des inscriptions au pays n'a pas suffi à entraîner une réduction des dépenses publiques dans les écoles élémentaires et secondaires. Le nombre d'enseignants – tous des employés des conseils scolaires qui sont tenus d'avoir une attestation d'enseignement – a augmenté de 4,1 % par rapport à 2000-2001. Les dépenses totales ont augmenté pour atteindre 49,6 G\$, une hausse de 27,9 % depuis l'année scolaire 2000-2001, en dépit du fait que l'inflation générale n'a augmenté que de 14,4 % sur la même période. Il en ressort que les dépenses par élève ont augmenté de façon encore plus importante, compte tenu de l'inflation. Le tableau montre que les inscriptions ont diminué de 3,5 % sur la période des années scolaires 2000-2001 à 2006-2007, mais que les dépenses se sont accrues de 27,9 %. Par conséquent, la dépense moyenne par élève est passée de 7 696 \$ en 2000-2001 à 10 262 \$ dans la dernière année pour laquelle des informations sont disponibles; en dollars

Statistiques sélectionnées sur l'enseignement public :
Évolution procentuelle, 2000-2001 à 2006-2007

	Inscriptions	Dépenses réelles	Dépenses réelles par élève
Terre-Neuve-et-Labrador	-17,6	20,2	48,0
Île-du-Prince-Édouard . . .	-7,7	25,1	38,2
Nouvelle-Écosse	-11,0	-4,9	8,5
Nouveau-Brunswick	-10,3	30,0	47,5
Québec	-2,7	24,0	31,9
Ontario	-1,9	30,5	34,4
Manitoba	-5,2	28,4	35,9
Saskatchewan	-11,6	36,1	55,2
Alberta	2,0	39,0	35,9
Colombie-Britannique	-7,3	21,8	31,1
Moyenne nationale	-3,5	27,9	34,3

indexés, si l'on ne tient pas compte des effets de l'inflation, la dépense moyenne par élève s'est accrue de 34,3 % sur la période.

Le tableau illustre les différents profils de croissance observés dans chaque province; la moyenne nationale comprend les résultats des territoires. L'écart entre les provinces est important, mais le profil national de base tient pour chaque province et met en relief le dilemme auquel sont confrontés les ministres des Finances et les trésoriers partout au pays. Les pressions en faveur d'une amélioration des installations, d'un renouvellement du personnel et de la modernisation des équipements se sont traduites par un accroissement des dépenses malgré la diminution des inscriptions. Toute personne qui connaît un tant soit peu les réseaux d'écoles publiques ne peut nier qu'il y a place à amélioration. L'étude de Statistique Canada révèle que les indicateurs clés de performance se sont améliorés au cours de la période et que, à l'instar de l'ensemble de l'économie, il n'est pas possible d'améliorer la performance des écoles publiques sans y affecter de nouvelles ressources. La baisse des inscriptions a permis aux réseaux d'écoles publiques d'apporter des améliorations grâce à de nouvelles dépenses qui ont été rendues possibles au cours d'une période de prospérité sans précédent.

David B. Perry

Toronto

FORMULAIRE T106 : INTÉRÊT SUR LES PÉNALITÉS DE PRODUCTION TARDIVE

Les pénalités et les intérêts s'appliquent à un contribuable ayant produit en retard le formulaire T106 Sommaire et les feuillets T106 (« Déclaration de renseignements sur

des opérations avec lien de dépendance effectuées avec des non-résidents »). Plus précisément, l'intérêt sur la pénalité court à compter de la date à laquelle le formulaire T106 devait être produit au départ, et non pas de la date de mise à la poste de l'imposition des pénalités comme dans le cas des pénalités imposées en matière de prix de transfert. En outre, même si la déclaration de revenus de la société de l'année d'imposition en question est frappée de prescription, l'imposition des intérêts et des pénalités est déclenchée par le fait de ne pas avoir produit le formulaire T106. Ces questions sont abordées dans une récente interprétation technique (2009-031252117, 3 juillet 2009); les commentaires de l'ARC qu'on y trouve ne surprendront personne, mais cette interprétation est l'occasion de rappeler les conséquences de la production en retard du formulaire T106.

Le formulaire T106 Sommaire et les feuillets qui l'accompagnent constituent une déclaration de renseignements annuelle servant à déclarer toute opération avec lien de dépendance effectuée entre un déclarant ou une société de personnes déclarante et un non-résident. Un déclarant désigne une personne qui au cours de l'année réside au Canada ou qui n'y réside pas, mais y exploite une entreprise, sauf celle qu'elle exploite à titre d'associée d'une société de personnes. La date limite de production du formulaire T106 est la même que la date limite de production de la déclaration de revenus du contribuable (ou de la déclaration de renseignements de la société de personnes).

L'interprétation technique confirme que la production en retard des formulaires T106 entraîne des pénalités en application des paragraphes 162(7) et 162(10). Le paragraphe 162(7) impose une pénalité équivalant au plus élevé entre 100 \$ et 25 \$ par jour (jusqu'à concurrence de 2 500 \$) de retard dans la production du formulaire. Le paragraphe 162(10) s'applique si un contribuable a, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, tardé à produire le formulaire T106, mais cette pénalité est réduite du montant de la pénalité du paragraphe 162(7). L'interprétation technique confirme également que les intérêts prélevés sur l'une ou l'autre des pénalités sont calculés chaque jour au taux prescrit à compter de la date la plus tardive à laquelle le formulaire T106 devait être produit.

L'interprétation technique indique que l'ARC peut imposer une pénalité sur la production tardive d'un formulaire T106 même après que la déclaration de revenus de la société pour l'année devienne prescrite par la loi. Le raisonnement sous-jacent à cette position tient au fait que la date d'échéance est tout ce qu'ont en commun les obligations de production d'une déclaration T2 et celles d'une déclaration de renseignements comme le formulaire T106.

Paul Hickey

KPMG LLP, Toronto

CARTE VERTE OUBLIÉE

Même si elle avait été obtenue il y a de très nombreuses années, une carte verte des États-Unis qui n'avait jamais été utilisée pouvait exposer son détenteur au régime d'expatriation adopté depuis peu.

Un client de notre cabinet a récemment fait une demande en vertu du programme Nexus (qui permet à des voyageurs préalablement approuvés d'utiliser des postes frontaliers désignés pour accéder facilement aux États-Unis); la base de données des États-Unis indiquait qu'une carte verte, dont le client avait totalement oublié l'existence, lui avait été émise en 1981. Cette année-là, la personne avait demandé et obtenu une carte verte en vue d'une mutation intersociétés dans le cadre d'un projet d'entreprise aux États-Unis, qu'un effondrement du marché immobilier avait fait dérailler entre-temps. Si l'on avait découvert que le client, qui n'avait jamais produit de déclaration aux États-Unis ni ne s'était conformé aux obligations de déclarations étrangères de ce pays, avait abandonné sa carte verte, celui-ci aurait été traité comme un résident américain jusqu'à ce moment en vertu du régime d'expatriation (qui peut donner lieu à un impôt de départ et, éventuellement, à une restriction d'accès aux États-Unis) adopté récemment et aurait été assujéti à des pénalités pour non-production d'une déclaration en vertu de la convention et des formulaires 5471 et 5472. Sans doute que cette personne, qui avait toujours affirmé sa résidence canadienne et n'avait jamais produit de déclaration aux États-Unis, avait soit abandonné sa carte verte peu de temps après son obtention ou, encore, n'avait pas satisfait la condition préalable à l'émission de la carte parce qu'elle n'avait jamais dans les faits étendu son entreprise aux États-Unis. Elle avait également obtenu des cartes vertes pour ses enfants, mais ces derniers n'avaient jamais eu assez d'actifs et de revenus pour déclencher l'application des règles d'expatriation.

Après plusieurs consultations avec l'immigration américaine et un conseiller fiscal américain, la personne a décidé qu'elle n'avait plus l'intention de résider aux États-Unis au moment où le visa lui avait été émis en 1981, même si les services de l'immigration des États-Unis lui avaient accordé la résidence permanente en vertu de la loi et que le Département d'État lui avait remis une carte verte plus tard en 1981. La personne n'a jamais essayé non plus d'être admise comme résident permanent aux États-Unis. La conclusion selon laquelle elle ne remplissait pas les conditions d'une « intention de résider » reposait sur plusieurs arguments : son intention déclarée de ne pas devenir un résident des États-Unis, le fait qu'elle ne détienne pas de biens ni de domicile aux États-Unis, le fait qu'elle n'ait jamais produit de déclaration de revenus aux États-Unis, l'absence de liens familiaux aux États-Unis, la longue période au cours de laquelle elle avait été absente du pays et le fait que son travail ait été situé à l'extérieur du pays. La personne n'avait jamais obtenu de numéro de sécurité sociale des États-Unis. Sur la base d'une déclaration

assermentée de sa part, un avocat de l'immigration américaine a formulé l'avis que la personne n'avait pas eu l'« intention de résider » lorsqu'elle s'est présentée aux services d'immigration en 1981 à un point d'entrée aux États-Unis avant de retourner ensuite à sa résidence de Toronto avec l'intention d'y résider de façon permanente. Elle n'avait jamais pris résidence aux États-Unis, même si elle avait obtenu une carte verte, et elle n'avait jamais eu la résidence permanente selon les lois des États-Unis. Elle a rempli le formulaire 8854 (« Expatriation Information Statement ») en affirmant qu'elle s'était expatriée avant le 17 juin 2008 (partie A), et elle a indiqué 1981 comme année d'expatriation. Nous avons informé notre client qu'il était dispensé de déclarer ses comptes bancaires étrangers conformément aux règles relatives à la déclaration des comptes bancaires et financiers étrangers (FBAR) en raison du fait qu'il n'était pas un citoyen des États-Unis et qu'en vertu de l'opinion juridique obtenue d'un avocat américain, il n'était ni le détenteur d'une carte verte ni un résident permanent en vertu de la loi. En conséquence, la personne a été autorisée à renoncer à sa carte verte sans être soumise aux dispositions relatives à l'expatriation ni à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les dons des États-Unis. Ses enfants ont eux aussi renoncé à leur carte verte, mais leur valeur nette et leur revenu annuel étaient inférieurs au seuil défini dans les dispositions relatives à l'expatriation.

Jack Bernstein

Aird & Berlis LLP, Toronto

FINANCEMENT AMÉRICAIN PAR DES NON-RÉSIDENTS

De manière générale, les intérêts sur un emprunt contracté par une SEU sont déductibles. Le débat sur la question des emprunts et des capitaux propres dans le cadre d'opérations entre parties liées est litigieux : aucun critère précis ne permet de distinguer les deux ni dans la jurisprudence ni dans le *Code* (article 385). L'IRS et GlaxoSmithKline ont actuellement une prise de bec devant la *Tax Court* des États-Unis au sujet d'un engagement de 13,5 G\$, et ont intenté d'autres actions qui en sont à différentes étapes. Les faits de l'affaire Glaxo sont un bel exemple des enjeux fiscaux qu'il ne faut pas perdre de vue lors de la structuration de financements aux États-Unis par des non-résidents.

Dans l'arrêt *GlaxoSmithKline Holdings (Americas) Inc. & Subsidiaries* (2009 TNT 99-14), deux groupes américains sous contrôle commun ont été fusionnés, prétendument dans le cadre d'une réorganisation de type D avec majoration (complément d'échange). La majoration consistait en un engagement de paiement différé (EPD) sans intérêt; Glaxo affirme que l'EPD est une obligation émise initialement à escompte (OEE) incorporée dans l'accord de fusion lui-même, non dans un

document séparé. L'EPD pouvait être réglé sans pénalité à n'importe quel moment et sa durée était de sept ans; un cabinet comptable a effectué un travail simultané en vertu de l'article 385, lequel était soi-disant entièrement consigné en dossier.

L'IRS propose de refuser les déductions au titre de l'OEE demandées par Glaxo relativement à l'EPD et les requalifie comme des distributions d'actions (probablement des dividendes). Les documents de la *Tax Court* des États-Unis n'indiquent pas clairement quels sont les fondements du refus de l'IRS d'accepter les déductions, mais l'IRS s'appuie sur deux faits, qui font tous deux l'objet de litiges : 1) le cabinet comptable n'a pas conclu que l'émetteur aurait pu obtenir un emprunt de première qualité d'importance comparable de la part de créanciers non liés et 2) les analyses menées par le cabinet comptable étaient inexactes.

Pour l'IRS, le litige semble reposer sur une allégation classique en vertu de l'article 385 : l'EPD donné en contrepartie constituait des capitaux propres, non un emprunt. La capacité d'obtenir des emprunts de tiers laisse croire à un emprunt, mais il s'agit plutôt de capitaux propres si l'emprunteur ne pouvait pas emprunter le même montant auprès d'un créancier non lié à des conditions comparables à celles de l'accord conclu avec le créancier lié. (Voir, p. ex, *Litton Business Systems, Inc.*, 61 TC 367 (1973).) La nature et le degré du risque assumé par le créancier doivent être évalués au regard des normes de pleine concurrence : en bref, dans quelle mesure l'émission de l'EPD était-elle commercialement raisonnable ? Voici quelques aspects à prendre en considération dans les financements intersociétés aux États-Unis :

■ **Capitalisation restreinte.** Les opérations conclues aux États-Unis ne peuvent comporter un montant excessif de dette.

■ **Prix de transfert.** Les conditions de l'emprunt doivent refléter les exigences d'un marché de pleine concurrence, y compris le taux d'intérêt, la date d'échéance et le calendrier de remboursement du principal.

■ **Réalité économique.** On doit pouvoir démontrer que les établissements américains auraient pu emprunter un montant semblable auprès de personnes non liées à des conditions comparables, normalement en dollars US, à moins qu'un solide dossier n'atteste du contraire. La réalité économique peut être démontrée par une preuve objective, comprenant des offres de prêt documentées émanant de tiers (qui contribuent en outre à résoudre les questions de prix de transfert et de capitalisation restreinte), ou par des projections financières bien étoffées de nature acceptable par des tiers prêteurs.

■ **Déductibilité des intérêts.** Entre autres limitations, les intérêts engagés entre personnes liées ne sont déductibles par une personne des États-Unis qu'au moment où ils sont payés (comptabilité de caisse); le moment de la déduction correspond au moment de

l'obligation de retenue fiscale des États-Unis. En général, la déduction peut être reportée en vertu des règles de dépouillement des bénéfices, qui ont pour objet de limiter l'érosion de l'assiette d'imposition en plafonnant la déduction annuelle à environ 50 % du BAIIA en trésorerie pour la plupart des intérêts entre parties liées.

■ **Retenue d'impôt des États-Unis.** En général, une retenue d'impôt des États-Unis de 30 % s'applique aux paiements d'intérêts faits à des personnes qui ne sont pas des États-Unis, à moins qu'elle ne soit réduite par des dispositions fiscales nationales ou une convention fiscale. Presque toutes les réductions d'impôt obligent le prêteur à soumettre un formulaire W-8BEN valide au payeur américain avant que des intérêts soient versés.

■ **Prêteurs en vertu de la convention fiscale.** En général, pour avoir droit à une retenue fiscale américaine réduite en vertu de la convention, la société doit être un résident de son pays d'origine et y être assujettie à l'impôt sur son revenu mondial. Une disposition de restriction apportée aux avantages dans la convention impose des exigences supplémentaires; habituellement, le résident doit être une société cotée dans son pays d'origine ou y exercer activement d'importantes activités industrielles ou commerciales.

■ **Règles préventives.** Certaines dispositions de la législation fiscale américaine visent à empêcher les conventions de prêt adossé qui ont pour effet inapproprié de réduire l'impôt des États-Unis. Par exemple, certaines conventions prévoient une réduction de la retenue d'impôt américaine qui ne serait pas possible si le prêteur initial ou le premier prêteur avait prêté les fonds directement à l'emprunteur américain plutôt que de les prêter à un intermédiaire qui allait les prêter de nouveau à un emprunteur américain.

■ **Société de financement de groupe.** Si les établissements américains empruntent auprès d'une société de financement de groupe (SFIN), celle-ci devrait généralement s'adonner à l'extérieur des États-Unis à des activités de prêt d'argent dans un but lucratif et ne devrait pas exercer d'activités industrielles ou commerciales établies aux États-Unis. SFIN devrait exploiter d'autres entreprises et exercer d'autres activités commerciales d'importance, comme l'affacturage de créances de groupe, en plus de prêter de l'argent aux établissements américains. SFIN doit également démontrer qu'elle a la maîtrise et le contrôle des bénéfices tels les revenus d'intérêts de source américaine : SFIN devrait investir ses bénéfices en son propre nom et pour son propre compte et ne devrait ni être tenue ni avoir l'intention actuelle de distribuer ou de prêter des fonds à son actionnaire direct ou indirect.

Steve Jackson

Ernst & Young LLP, New York

AVANTAGE CONFÉRÉ À UN ACTIONNAIRE NON RÉSIDENT

Une récente d'interprétation technique de l'ARC (IT 2006-0196241C6, 6 octobre 2006) rappelle aux contribuables qu'un avantage conféré à un actionnaire peut être assujetti à l'impôt du Canada, même si la société et l'actionnaire en question ne résident pas au Canada. L'IT confirme que les retenues d'impôt de la partie XIII s'appliquent à un avantage conféré par une société non résidente à un actionnaire non résident lorsqu'elle met à sa disposition un bien qui est situé au Canada.

Si une société confère un avantage à un de ses actionnaires, ou à une personne qui le deviendra (sous réserve de certaines exceptions), le paragraphe 15(1) prescrit que la valeur de cet avantage ou la somme à laquelle il correspond doit être ajoutée au revenu de l'actionnaire aux fins fiscales. La règle s'applique même si la société ne réside pas au Canada et si elle n'y exploite aucune entreprise.

Une personne non résidente qui n'exploite pas une entreprise au Canada n'est généralement pas assujettie à l'impôt de la partie I. Néanmoins, si l'article 15 devait ajouter une somme au revenu d'un contribuable si la partie I s'appliquait, cette somme est réputée avoir été versée par la personne non résidente sous la forme d'un dividende provenant d'une société résidant au Canada. Puisqu'une personne non résidente est assujettie à des retenues d'impôt sur les dividendes réputés ou réellement versés ou portés à son compte par une société résidant au Canada, la personne non résidente est tenue de retenir un impôt au taux de 25 % (ou au taux réduit prévu dans une convention) sur la valeur des dividendes ou la somme à laquelle ils correspondent.

Dans l'IT, un résident des Bahamas, M. X, détient la totalité des actions d'une société résidant aux Bahamas. La société possède une automobile au Canada, mais elle n'a aucun autre lien avec le Canada. L'automobile est à la disposition de M. X en tout temps, même s'il ne l'utilise que quelques semaines par année. L'IT explique que si M. X avait été résident du Canada, il aurait bénéficié d'un avantage imposable en vertu du paragraphe 15(1). Du fait qu'il n'est pas résident, on présume que la valeur de l'avantage lui est versée en dividendes par une société canadienne. M. X est donc tenu de payer un impôt au taux de 25 % de la valeur de l'avantage, sans aucune possibilité de réduction en application d'une convention puisque le Canada n'a pas conclu de convention fiscale avec les Bahamas.

Jim Yager

KPMG LLP, Toronto

ÉCONOMIES DE DROITS SUCCESSORAUx AMÉRICAINS

De plus en plus de Canadiens achètent des biens immobiliers aux États-Unis afin de profiter du marché actuel de l'immobilier américain et des faibles taux d'intérêt. Une planification s'impose pour réduire ou éliminer le risque de devoir payer des droits successoraux américains pour un Canadien qui possède des biens immobiliers aux États-Unis en toute propriété. Même si les particuliers canadiens et leurs conseillers s'informent souvent de la bonne méthode à utiliser pour effectuer l'acquisition de biens immobiliers aux États-Unis, dans bien des cas, ils posent la question après avoir conclu l'opération d'achat. Heureusement, même si la mise en place de la structure appropriée dès le début est la meilleure chose à faire, les possibilités de planification existent même lorsque l'opération a été conclue.

Si un citoyen et résident du Canada possède des biens immobiliers aux États-Unis au moment de son décès, il s'agit de biens situés aux États-Unis qui sont susceptibles d'être assujettis aux droits successoraux américains sur leur pleine valeur à des taux pouvant atteindre 45 % (en 2009). En vertu de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis, un citoyen-résident canadien a droit à l'exemption suivante des droits successoraux américains :

$$\begin{array}{l} \text{Exemption de droits} \\ \text{successoraux de} \\ 3,5 \text{ M\$ d'un citoyen} \\ \text{américain (en 2009)} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{Valeur des actifs situés} \\ \text{aux É.-U. du défunt} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Valeur des actifs} \\ \text{mondiaux du défunt} \end{array}}$$

Dans de nombreux cas, l'exemption disponible n'est pas suffisante pour éliminer le risque de droits successoraux américains. Cela se produit souvent lorsqu'un couple a un imposant patrimoine à l'extérieur des États-Unis; cependant, avec une planification et une structuration appropriées, une fiducie de résidence permet d'éviter le risque.

Dans une structure de fiducie de résidence type pour un couple marié, un conjoint (le constituant) crée une fiducie dont l'autre conjoint et leurs descendants sont les bénéficiaires, et y verse des fonds. Si les exigences et les procédures définies sont respectées, la structure de fiducie évite que les biens immobiliers situés aux États-Unis entrent dans la succession de l'un ou l'autre conjoint aux fins des droits successoraux des États-Unis. De plus, une structure de fiducie de résidence convenablement mise en place ouvre droit au taux d'imposition actuel de 15 % des gains en capital à long terme aux États-Unis sur la vente future de biens et permet d'éviter la règle de l'avantage à l'actionnaire canadien.

Il est préférable que la fiducie achète le bien situé aux États-Unis dès le départ; cependant, même si l'acheteur canadien obtient ce conseil après avoir procédé personnellement à l'achat du bien américain, en prenant quelques mesures de planification supplémentaires, la

technique de la fiducie de résidence peut quand même être efficace si une fiducie de résidence constituée ultérieurement achète par la suite le bien du particulier. Pour minimiser le risque d'imposition des droits successoraux américains, l'opération de vente doit être structurée selon des conditions qui se rapprochent le plus possible de conditions de pleine concurrence. Tout gain résultant de la vente est assujéti à la retenue d'impôt en vertu des règles FIRPTA. Un impôt de transfert dans les États peut également être levé sur le prix de vente au moment de la conclusion de l'opération. Le particulier canadien doit également inclure le gain sur la vente dans son revenu aux fins de l'impôt canadien; il peut porter l'impôt américain en diminution de l'impôt canadien plus élevé, et il doit payer le solde de l'impôt. Compte tenu du marché immobilier déprimé actuel aux États-Unis, de nombreux biens peuvent être vendus sans aucun profit, voire à perte. Le moment est donc approprié pour un Canadien qui possède déjà lui-même des biens immobiliers aux États-Unis d'envisager leur vente à une fiducie de résidence afin de réaliser d'importantes économies de droits successoraux américains.

Pour procéder à la vente à une fiducie de résidence, un citoyen-résident canadien doit, entre autres, 1) obtenir une détermination par un expert de la juste valeur de marché actuelle du bien situé aux États-Unis, 2) consigner le coût initial et les améliorations ayant un caractère de capital pour déterminer le coût, 3) préparer et finaliser la convention de fiducie de résidence et y verser des fonds, 4) retenir les services d'un conseiller local pour la rédaction d'un contrat de vente en vertu duquel le fiduciaire de la fiducie de résidence conclut avec le particulier un contrat pour l'achat du bien immobilier situé aux États-Unis, 5) demander un certificat de retenue de l'IRS (formulaire 8288-B) pour que la retenue d'impôt FIRPTA soit fondée sur le montant réel du gain, plutôt que sur la fraction de 10 % du prix d'achat exigée par ailleurs et 6) produire une déclaration fiscale à titre de non-résident des États-Unis (formulaire 1040NR) au plus tard le 15 juin de l'année suivante pour déclarer la vente du bien.

Kevin Gluc

Hodgson Russ LLP, Buffalo

TAUX SUR LES DIVIDENDES NON DÉTERMINÉS : MISE À JOUR

Les taux des dividendes non déterminés changeront après 2009 en Colombie-Britannique, au Manitoba, en Ontario et à Île-du-Prince-Édouard comme le montre le tableau 1. Ces provinces réduisent le taux du crédit d'impôt pour le faire correspondre à la réduction du taux provincial pour les petites entreprises. Leur objectif est de s'assurer que l'impôt combiné des sociétés et des particuliers sur le revenu d'entreprise qui est admissible à la déduction pour petite entreprise et qui est gagné par une SPCC est à peu

Tableau 1 Taux de crédit d'impôt pour les dividendes non déterminés (sur la majoration des dividendes)

	2009	2010	2011	2012
	<i>en pourcentage</i>			
Fédéral	13,33	13,33	13,33	13,33
Alberta	3,50	3,50	3,50	3,50
Colombie-Britannique	4,20	3,40	3,40	3,40
Manitoba	2,50	2,50	1,75	1,75
Nouveau-Brunswick	5,30	5,30	5,30	5,30
Terre-Neuve-et-Labrador	5,00	5,00	5,00	5,00
Territoires du Nord-Ouest	6,00	6,00	6,00	6,00
Nouvelle-Écosse	7,70	7,70	7,70	7,70
Nunavut	4,00	4,00	4,00	4,00
Ontario	5,13	4,50	4,50	4,50
Île-du-Prince-Édouard	3,20	2,10	1,00	1,00
Québec	8,00	8,00	8,00	8,00
Saskatchewan	6,00	6,00	6,00	6,00
Yukon	4,45	4,45	4,45	4,45

Tableau 2 Taux marginaux combinés (fédéral, provincial et territorial) les plus élevés sur les dividendes non déterminés^a

	2009	2010	2011	2012
	<i>en pourcentage</i>			
Fédéral	19,58	19,58	19,58	19,58
Alberta	27,71	27,71	27,71	27,71
Colombie-Britannique	32,71	33,71	33,71	33,71
Manitoba	38,21	38,21	39,15	39,15
Nouveau-Brunswick	34,21	30,83	28,83	27,96
Terre-Neuve-et-Labrador	32,71	32,71	32,71	32,71
Territoires du Nord-Ouest	29,65	29,65	29,65	29,65
Nouvelle-Écosse	33,06	33,06	33,06	33,06
Nunavut	28,96	28,96	28,96	28,96
Ontario	31,34	32,57	32,57	32,57
Île-du-Prince-Édouard	38,15	39,66	41,17	41,17
Québec	36,35	36,35	36,35	36,35
Saskatchewan	30,83	30,83	30,83	30,83
Yukon	30,49	30,49	30,49	30,49

^a 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 marginal le plus élevé est réduit à 14,3 % en 2010, à 12,7 % en 2011 et à 12 % en 2012.

Tableau 3 Intégration : Revenu d'entreprise active de 10 000 \$ assujéti au taux d'impôt des petites entreprises, dividendes à la place d'un salaire Économie/(coût)^a

	2009	2010	2011	2012
	<i>en dollars</i>			
Alberta	117	117	117	117
Colombie-Britannique	191	104	104	229
Manitoba	190	195	168	168
Nouveau-Brunswick	126	140	148	151
Terre-Neuve-et-Labrador	211	211	211	211
Territoires du Nord-Ouest	485	485	485	485
Nouvelle-Écosse	448	448	448	448
Nunavut	289	289	289	289
Ontario	476	407	441	441
Île-du-Prince-Édouard	95	31	(86)	(86)
Québec	188	188	188	188
Saskatchewan	245	245	245	245
Yukon ^b	148	148	148	148

^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 et 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 (p. ex., les cotisations au RPC/RRQ) ne sont pas prises en considération. Les résultats peuvent être différents dans des situations particulières (comme dans le cas des coopératives de crédit et des caisses populaires). ^b Les données reposent sur le fait que le taux du Yukon sur le revenu d'entreprise exploitée activement autre que le revenu de F&T s'applique; s'il s'agit d'un revenu de F&T, les économies d'impôt totalisent 253 \$.

près égal à l'impôt payable par un individu qui gagne ce revenu directement. (Pour les changements apportés aux taux s'appliquant aux dividendes déterminés, voir « Taux d'impôt sur les dividendes déterminés – Mise à jour », *Faits saillants en fiscalité canadienne*, juillet 2009.)

Le taux du crédit d'impôt pour les dividendes non déterminés de la Colombie-Britannique diminue en 2010 compte tenu de la réduction du taux des petites entreprises qui est passé de 3,5 % à 2,5 % le 1^{er} décembre 2008. Il est prévu que le taux de crédit d'impôt sera réduit davantage en 2012 compte tenu que le taux pour les petites entreprises de la Colombie-Britannique sera de 0 % le 1^{er} avril 2012. Au Manitoba en 2011, la diminution du taux du crédit d'impôt pour les dividendes non déterminés suit la réduction du taux provincial des petites entreprises qui passera de 1 % à 0 % le 1^{er} décembre 2010. En Ontario, le taux du crédit d'impôt pour les dividendes non déterminés diminue en 2010 compte tenu de la diminution du taux des petites entreprises de la province qui passe de 5,5 % à 4,5 % le 1^{er} juillet 2010. L'Île-du-Prince-Édouard diminue son crédit

d'impôt pour les dividendes non déterminés en 2010 et en 2011, compte tenu de la réduction du taux des petites entreprises qui est passé de 3,2 % à 2,1% le 1^{er} avril 2009, puis passera à 1 % le 1^{er} avril 2010.

Ces changements ont pour effet d'augmenter le taux d'impôt sur les dividendes non déterminés en Colombie-Britannique, au Manitoba, en Ontario et à l'Île-du-Prince-Édouard (voir le tableau 2 pour les taux marginaux combinés les plus élevés (fédéral et provincial ou territorial) sur les dividendes non déterminés), et ils auront des répercussions sur l'intégration des impôts des particuliers et des sociétés (le tableau 3 montre les économies d'impôt ou le coût fiscal de versement du revenu des sociétés assujetti au taux des petites entreprises, comme des dividendes à la place d'un salaire). De plus, ces changements ont des conséquences sur l'intégration de l'impôt des particuliers et de l'impôt des sociétés sur les revenus de placement, laquelle sera abordée dans un article qui paraîtra bientôt.

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

DROITS DE DOUANE ET SOCIÉTÉS LIÉES

Une société canadienne qui exerce des activités commerciales transfrontalières avec des parties liées paie souvent des frais qui n'ont rien à voir avec l'achat de marchandises – p. ex. pour des services de gestion ou d'administration. L'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC) a récemment publié de nouvelles lignes directrices sur sa politique relative au traitement, aux fins des droits de douane, de certains paiements ou frais versés par un acheteur canadien à un vendeur lié après l'importation des marchandises au Canada (mémoire D13-4-13, 8 juillet 2009). Selon l'ASFC, de nombreux types de « paiements ou frais après l'importation » ou de « produits ultérieurs » pourraient devoir être inclus dans la valeur des marchandises importées déclarée aux fins des douanes, sauf si l'importateur établit la preuve du contraire.

Selon l'ASFC, les produits ultérieurs qui font partie de la valeur en douane peuvent comprendre tout paiement fondé sur la revente des marchandises que l'importateur ne peut pas rattacher à des services reçus, les frais de gestion ou d'administration, les contributions à la recherche et au développement, les contributions au marketing ou à la promotion à l'échelle internationale, les frais généraux liés à la production des marchandises qui ne sont pas compris dans le prix de vente et qui sont récupérés après l'importation des marchandises, les intérêts sur les paiements différés, et les autres paiements effectués après l'importation. Les produits ultérieurs représentent un type de paiement après l'importation et, selon la législation sur les douanes, ils pourraient devoir

être ajoutés à la valeur en douane des marchandises. Habituellement, ces paiements reviennent directement ou indirectement au vendeur des marchandises et sont fondés sur la revente, la cession ou l'utilisation des marchandises au Canada. Contrairement aux redevances, ils n'ont pas à être une condition de la vente des marchandises.

L'importateur devrait examiner les ententes conclues avec tout partenaire commercial lié pour déterminer s'il doit inclure un paiement dans la valeur en douane des marchandises. Plus particulièrement, l'importateur devrait examiner de près les frais de gestion et d'administration payés à une société liée. Les critères de l'ASFC visent à déterminer si le paiement était justifié, compte tenu du service fourni. Il est fortement recommandé à l'importateur qui s'en remet à des ententes ou à des politiques non écrites de les consigner par écrit. Si les ententes sont imprécises ou inexistantes, l'ASFC pourrait exiger que les paiements soient inclus dans la valeur en douane des marchandises. Selon les lignes directrices du mémorandum D, il semble qu'un paiement non lié aux marchandises pourrait devoir être inclus dans la valeur en douane : « le simple fait que de tels paiements existent entraînent (*sic*) leur ajout dans le prix payé ou à payer ». Cependant, selon l'article 45(1) de la *Loi sur les douanes*, l'expression « prix payé ou payable » signifie « en cas de vente de marchandises pour exportation au Canada, la somme de tous les versements effectués ou à effectuer par l'acheteur directement ou indirectement au vendeur ou à son profit, en paiement des marchandises ».

Pour éviter un différend avec l'ASFC au sujet d'une valeur en douane appropriée, l'importateur devrait avoir une bonne connaissance de la signification du terme « valeur en douane » et s'assurer que ses procédures relativement à la douane sont documentées, que ses ententes avec des parties liées sont claires et consignées par écrit, et que les raisons à l'appui de l'enregistrement de paiements faits à une partie liée sont clairement documentées. Si l'ASFC détermine qu'un paiement devrait être inclus dans la valeur en douane, mais que cela n'a pas été fait, l'importateur s'expose à des pénalités; l'exercice de son droit d'appel peut s'avérer long et coûteux.

Joseph Brick
KPMG LLP, Toronto

L'ARC ET L'ARTICLE 116

Un non-résident doit généralement aviser l'ARC au plus tard 10 jours après la disposition d'un bien canadien imposable (BCI), d'une police d'assurance-vie au Canada, d'un bien immeuble canadien (sauf une immobilisation) et un avoir minier ou un avoir forestier canadien (article 116). Les modifications à la Loi en vigueur après 2008 ainsi que des projets en cours de l'ARC visent à réduire le

fardeau lié à l'observation. Le texte qui suit est la synthèse d'une publication récente de l'ARC qui fait le point sur son programme de disposition et sur ses initiatives. (Pour consulter le document intégral publié par l'ARC, visitez l'adresse http://www.albertacas.ca/Libraries/Public_Practice_Bulletins_2009/CRA_section_116_Sept_09-ATC.pdf.)

Dix jours ou moins après la disposition, ou au moins 30 jours avant une disposition prévue, un vendeur non résident doit payer l'impôt ou présenter une somme en garantie de celui-ci et produire le formulaire pertinent ainsi que toute autre pièce justificative, à savoir 1) le formulaire T2062 (BCI); 2) le formulaire T2062A (avoir minier ou avoir forestier canadien, bien immeuble canadien à l'exception d'une immobilisation, et un BCI amortissable) et le formulaire supplémentaire T2062ASCH1 qui l'accompagne pour les avoirs miniers canadiens; et 3) le formulaire T2062B (police d'assurance-vie au Canada) à remplir par l'assureur pour le compte du non-résident, ainsi que le formulaire supplémentaire T2062BSCH1 qui l'accompagne. Un acheteur qui est lié au vendeur doit remplir le formulaire T2062C pour bénéficier du statut des biens protégés par une convention.

Les formulaires ne sont pas prescrits, mais recommandés par l'ARC. S'ils sont convenablement remplis, et s'ils contiennent bien les documents énumérés ci-dessus, les formulaires devraient contenir l'information dont l'ARC a besoin pour étudier la demande et délivrer un certificat de conformité. La vérification porte sur les faits présentés; en cas de risque de non-conformité, une vérification complète est effectuée.

À défaut d'informer l'ARC de la disposition dans les 10 jours, le non-résident est passible d'une pénalité d'au moins 100 \$ et d'au plus 2 500 \$ calculée à raison de 25 \$ par jour de retard. Si un certificat de conformité (formulaire T2064 ou T2068) n'a pas été délivré, ou si le certificat est délivré et que les produits réels dépassent les limites fixées par le certificat, l'acheteur pourrait être tenu de payer un impôt relativement à cette somme; l'acheteur peut retenir 25 % (50 % dans certains cas) du produit net de cette limite, le cas échéant.

Un bien protégé par une convention est un bien dont le revenu ou le gain à sa disposition est entièrement exonéré de l'impôt de la partie I en raison d'une convention fiscale signée avec le pays de résidence du vendeur. Si le vendeur et l'acheteur d'un bien protégé par traité sont liés, l'acheteur doit produire le formulaire T2062C dans un délai de 30 jours après l'achat du bien sans quoi le vendeur est tenu d'informer l'ARC de la disposition du bien. Si les parties ne sont pas liées, ni l'une ni l'autre n'est tenue d'informer l'ARC. Toutefois, puisque la protection provient du fait que le vendeur réside dans un pays signataire d'une convention fiscale et que le bien canadien est exonéré en vertu de cette convention, l'acheteur doit prendre tous les moyens raisonnables pour vérifier si le bien est protégé par traité,

notamment en vérifiant le pays de résidence du vendeur aux fins de la convention (partie D du formulaire T2062C). L'acheteur doit en outre réduire son éventuelle obligation fiscale en remplissant le formulaire T2062C dans un délai de 30 jours après l'acquisition du bien. En règle générale, l'ARC n'imposera pas l'acheteur si celui-ci a pris tous les moyens raisonnables pour vérifier si le bien est protégé par une convention et s'il a rempli le formulaire T2062C dans un délai de 30 jours. De façon générale, l'ARC n'accuse pas réception du formulaire, mais elle informe l'acheteur s'il a été produit en retard (une erreur qui invalide la déclaration).

Un vendeur non résident d'un BCI doit généralement remplir une déclaration de revenus et y joindre l'exemplaire n° 2 du certificat de conformité, sauf si aucun impôt n'est à payer pour l'année de la disposition, si aucun impôt n'est exigible pour une année précédente, et que chaque bien canadien ayant été cédé en cours d'année est un bien exclu ou n'est pas un bien pour lequel un impôt doit être payé ou une garantie doit être fournie en vue d'obtenir un certificat de conformité.

En réponse aux commentaires reçus ces dernières années, l'ARC a entrepris des projets pilotes visant à rationaliser le processus de révision en vue de réduire le temps de traitement.

- 1) L'ARC a récemment commencé une évaluation approfondie des risques dans sa révision de l'ensemble des demandes : les demandes à faible risque comportant toutes les pièces justificatives sont traitées rapidement et les certificats sont délivrés sans délai.
- 2) L'ARC mènera un projet pilote de centre de traitement régional chargé de trier toutes les demandes en vérifiant si toutes les pièces justificatives sont fournies, en créant, lorsque nécessaire, des numéros d'identification-impôt (NII) et en évaluant le risque que présente chaque dossier. Une demande portant sur une disposition à faible risque sera traitée au centre; les dossiers qui exigeront un examen plus soutenu seront acheminés au BSF inscrit au dossier. Si le projet pilote porte fruit, les centres de traitement régionaux seront implantés dans les cinq régions administratives.
- 3) Les représentants de l'ARC rencontrent les conseillers en fiscalité de partout au Canada pour discuter des modifications récentes apportées à la Loi et de l'implantation des centres de traitement régionaux. Les rencontres seront aussi l'occasion pour les participants de poser des questions et de faire part de leurs commentaires et de leurs suggestions sur l'ensemble des améliorations apportées au programme de l'ARC.
- 4) L'ARC met à jour les pages de son site Web qui portent sur les dispositions ainsi que sa *Circulaire*

d'information 72-17R5 (15 mars 2005), qui traite des demandes de l'article 116.

- 5) L'ARC envisage aussi d'apporter des améliorations aux systèmes internes que ses employés utilisent pour le programme.

Les efforts du vendeur non résident et de son agent peuvent en outre accroître l'efficacité de la délivrance des certificats s'ils sont ciblés sur trois aspects précis :

- 1) Si le vendeur est un particulier, il importe de présenter une demande de numéro d'identification-impôt avant la disposition du bien en produisant le formulaire T1261 et les pièces justificatives au BSF international; un NII est habituellement attribué dans un délai de cinq jours ouvrables.
- 2) Les pièces justificatives qui sont nécessaires à la délivrance d'un certificat de conformité doivent être présentées dès le départ; chacun des formulaires T2062 comprend une liste détaillée des renseignements requis. Les renseignements manquants, qui se retrouvent dans 40 % de toutes les demandes, retardent le traitement : un certificat ne sera pas délivré si des pièces manquent au dossier. Si tous les documents ne peuvent être produits avant la date limite, il importe de transmettre tout de même le dossier incomplet pour éviter des pénalités, en l'accompagnant d'une lettre de présentation dans laquelle on indique que d'autres renseignements suivront sous peu.
- 3) La lettre de présentation qui accompagne le formulaire doit faire mention du terme « certificat de conformité ». L'utilisation d'un autre terme similaire comme « certificat de décharge », qui renvoie à un autre programme de l'ARC, entraînera un retard dans le traitement de la demande qui sera acheminée au mauvais endroit.

Le traitement de la déclaration de revenus du vendeur est également accéléré si tous les renseignements requis sont fournis au moment de sa production. Un vendeur doit remplir tous les champs de la section des renseignements de la déclaration, entrer son numéro d'identification, et joindre l'exemplaire n° 2 du certificat de conformité, qui sert à vérifier les paiements, la sécurité et les exonérations. Si, en raison d'une nouvelle situation, le montant indiqué dans la déclaration diffère grandement du montant figurant sur le certificat de conformité, une note explicative ainsi que les pièces justificatives appropriées doivent être jointes à la déclaration.

L'ARC s'efforce de mettre en œuvre un programme de disposition à la fois plus utile et plus efficace. Les commentaires, les préoccupations et les suggestions d'amélioration doivent être transmis à Steve Gillis, responsable du programme de disposition, à steve.gillis@kra-arc.gc.ca. Pour toute demande concernant la

disposition d'un BCI ou l'article 116, les parties intéressées doivent communiquer avec le BSF international au numéro 1-800-267-5177.

Vivien Morgan

L'Association canadienne d'études fiscales, Toronto

ACTUALITÉS FISCALES ÉTRANGÈRES

Traités

Un nouveau protocole à la convention entre la **Suisse** et le **Royaume-Uni** a été signé le 7 septembre 2009 et il contient entre autres une disposition sur la clause d'arbitrage. L'IRS a publié une nouvelle version de la *Publication 597* (« *Information on the United States-Canada Income Tax Treaty* ») qui porte sur les dispositions de la convention fiscale entre le **Canada** et les **États-Unis** qui s'appliquent le plus souvent aux citoyens et aux résidents des États-Unis. L'*Association of Southeast Asian Nations* (ASEAN) a signé un accord de libre-échange avec la **Nouvelle-Zélande** et **Australie** (dont l'entrée en vigueur est prévue pour 2010); un accord d'investissement entre l'**ASEAN** et la **Chine** (la touche finale à leur projet de zone de libre-échange); et un accord sur le commerce de marchandises entre l'**ASEAN** et l'**Inde** (la première étape d'un projet de zone de libre-échange). Un accord de libre-échange entre le **Suisse** et le **Japon** est entré en vigueur le 1^{er} septembre 2009. Le ministère des Finances des **Pays-Bas** a annoncé la tenue de consultations publiques sur la politique fiscale relative aux conventions fiscales; des commentaires peuvent être envoyés d'ici le 1^{er} octobre 2009 au *Ministerie van Financiën, Directie Internationale Fiscale Zaken, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag*.

Le 31 août 2009, un communiqué de presse de l'administration fiscale fédérale de Suisse (AFFS) précise que l'IRS a déposé une demande d'assistance administrative relativement à 4 450 comptes de la UBS. Comme convenu plus tôt entre UBS et l'IRS, UBS fournira à l'AFFS tous les renseignements demandés, cette dernière les traitera, rendra une décision péremptoire, et fera suivre l'information à l'IRS. Les personnes visées peuvent examiner les dossiers et porter en appel la décision. L'AFFS dispose de 90 jours pour rendre une décision relativement à 500 dossiers et de 360 jours pour les autres dossiers. Quarante fiscalistes et juristes de l'AFFS et 30 personnes provenant d'une société de vérification externe (sous la supervision de l'AFFS) traiteront les demandes.

France

Le projet de loi financière de 2010 comporterait l'instauration en 2010 d'une taxe universelle sur le carbone à la consommation de combustibles fossiles par les ménages et les entreprises. D'autres mesures pour combattre l'évitement fiscal pourront comprendre 1) une

retenue d'impôt pouvant atteindre 50 % sur les intérêts, dividendes et redevances payés à des résidents de paradis fiscaux 2) l'exclusion du régime d'exonération (« *participation exemption* ») des dividendes provenant des filiales établies dans un paradis fiscal.

Le ministère du Trésor a annoncé qu'un audit de TVA a permis de mettre au jour 3 000 résidents français ayant des comptes suisses non déclarés ainsi que le solde de ces comptes. Selon les commentateurs, on ne sait pas comment l'audit a pu établir quel était le solde des comptes.

OCDE

Le Comité des affaires fiscales a publié un projet de révision des chapitres I, II et III des principes applicables en matière de prix de transfert. Il est proposé de retirer le statut de dernier ressort qui est actuellement attribué aux méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices pour faire en sorte que la méthode à utiliser soit la méthode la plus appropriée dans les circonstances. De nouvelles lignes directrices sont proposées pour ces méthodes, et des exemples pratiques ont été ajoutés en annexe. Les directives générales sur l'analyse comparative ont été mises à jour et de nouvelles directives sont proposées. Les commentaires peuvent être envoyés uniquement dans un fichier Word d'ici le 9 janvier 2010 à l'attention de mjeffrey.owens@oecd.org.

Le 2 septembre 2009, le *Global Forum on Transparency and Exchange of Information*, qui représente désormais près de 90 pays, s'est engagé à mettre en œuvre un mécanisme de surveillance et un processus d'examen par les pairs à l'échelle mondiale dans le but d'étudier le régime juridique et administratif de chaque pays en vue d'encadrer et de faire avancer la mise en place de normes. Des négociations pour la conclusion d'AERF seront accélérées et de nouvelles possibilités multilatérales seront étudiées.

Association fiscale internationale

Le 63^e Congrès qui s'est tenu à Vancouver a porté sur le concept d'ES, entre autres, dans le contexte de la fourniture de logiciel sur un serveur local.

Nations Unies

Le mandat des 25 nouvelles personnes nommées au *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* s'étend jusqu'en juin 2013. La première session annuelle a été fixée en octobre 2009 à Genève. La révision de la convention modèle des Nations Unies est une priorité.

Chine

Le 6 juillet 2009, le *State Administration of Taxation* a annoncé que la surveillance continue et l'examen détaillé des opérations entre personnes liées seront renforcés dans le but d'empêcher les multinationales de transférer des pertes à la Chine. La marge bénéficiaire doit être raisonnable et elle doit correspondre à la fonction et au risque; une nouvelle règle exigera que la documentation ponctuelle soit produite dans tous les cas avant le 20 juin de l'année qui suit une année à perte.

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.