



# Faits saillants en fiscalité canadienne

Michael Lubetsky  
mlubetsky@dwpv.com

Initialement publié par Fondation Canadienne de Fiscalité,  
*L'ombudsman semonce vertement Revenu Québec* (Octobre 2014)



DAVIES

## L'OMBUDSMAN SEMONCE VERTEMENT REVENU QUÉBEC

Le protecteur du citoyen (ou ombudsman) est nommé par l'Assemblée nationale du Québec avec le mandat d'intervenir « ... chaque fois qu'il a des motifs raisonnables de croire qu'une personne ou un groupe de personnes a été lésé ou peut vraisemblablement l'être, par l'acte ou l'omission d'un organisme public ». Il jouit de vastes pouvoirs d'enquête et sa compétence s'étend à Revenu Québec. Le protecteur du citoyen intervient régulièrement dans des vérifications, litiges en matière de recouvrement, traitements de dossiers et autres litiges avec Revenu Québec après avoir reçu des plaintes des contribuables. Le rapport annuel 2013-2014, déposé le 18 septembre 2014, a fait les manchettes à cause de ses virulentes critiques d'une vaste gamme de pratiques de vérification, de recouvrement et de service à la clientèle où des représentants de Revenu Québec « utilisent, à mauvais escient dans certains cas, les pouvoirs accordés pour réclamer des montants menaçant la viabilité d'entreprises, sans pouvoir toujours appuyer leurs conclusions ». Le présent article résume les commentaires du rapport sur Revenu Québec.

Le rapport indique qu'en 2013-2014, le protecteur du citoyen a reçu et documenté plus de plaintes contre Revenu Québec que contre tout autre ministère ou agence provincial à l'exception des Services correctionnels. Les problèmes se classent en six catégories : vérification, recouvrement, interprétation de la loi, demandes de routine des contribuables, crédit d'impôt pour solidarité (CIS), et perception des pensions alimentaires.

■ **Vérification.** Le rapport critique vivement la pratique de Revenu Québec de tenir automatiquement responsables des entreprises dont les fournisseurs omettent de remettre la TPS. Revenu Québec établit souvent, sans enquête fouillée sur les circonstances, des « cotisations exorbitantes » qui risquent de « menacer indûment le fonctionnement et même la survie de ces entreprises », et en « [exigeant] que les entreprises vérifient qu'un sous-traitant s'acquitte de ses obligations fiscales ... [impose] un fardeau de vérification que ne prévoit pas la loi et qui s'avère pratiquement impossible à réaliser ».

Le rapport documente des cas où des vérificateurs ont simplement ignoré l'information fournie par le contribuable et établi des cotisations de façon hâtive pour empêcher un contribuable de pouvoir faire valoir ses arguments. Les sommes en litige deviennent alors exigibles, accroissant les risques associés à la survie de l'entreprise.

■ **Recouvrement.** Le rapport documente des cas de contribuables qui ont dû faire face à des mesures abusives, voire illégales, de la part d'agents de recouvrement de Revenu Québec. « Des notions fondamentales comme l'insaisissabilité de certaines sommes n'ont pas été respectées. Dans la foulée, afin de conclure plus vite des ententes de paiement, des agents n'ont pas tenu compte de la capacité de payer du citoyen ». Le rapport cite, à titre d'exemple, le cas d'un vérificateur qui, à plusieurs reprises, avait saisi illégalement les indemnités d'accidents du travail d'une victime dans son compte bancaire. Le protecteur du citoyen a dû intervenir afin que le vérificateur cesse de s'acharner sur le citoyen pour qu'il rembourse des sommes beaucoup trop élevées pour lui.

■ **Interprétation de la loi.** Le protecteur du citoyen est intervenu quand Revenu Québec a arbitrairement refusé le crédit d'impôt pour nouveau diplômé travaillant dans une région ressource éloignée à des diplômés de programmes admissibles. Revenu Québec a subséquemment modifié son manuel de travail.

■ **Demandes de routine des contribuables.** Le rapport documente une variété de plaintes reçues de contribuables dans leurs interactions avec Revenu Québec, incluant des « difficultés à obtenir des explications sur un dossier; des refus de procéder à des vérifications simples qui, si elles avaient été faites, auraient permis de régler un problème; [et] une rigidité excessive dans l'application des règles ». Par exemple, le rapport documente un refus de changer le statut matrimonial d'une contribuable dans les systèmes du ministère et un refus d'informer l'ARC qu'une dette au titre de la TPS avait été réglée.

■ **Le crédit d'impôt pour solidarité.** Le CIS, qui est comparable au crédit de TPS fédéral, est versé mensuellement en fonction de critères généraux fondés

### Dans ce numéro

L'ombudsman semonce vertement Revenu Québec	1
Attribution des crédits de taxe sur les intrants	2
Exclusion de la preuve extrinsèque dans un litige en matière d'impôt	3
Mise à jour 2014 de l'OCDE : Bénéficiaire effectif	4
Opérations de transfert de SEA : Compensation du CV	6
Conseils fiscaux de fin d'année pour les propriétaires exploitants	7
Placements des fonds de pension	9
Responsabilité des administrateurs	11
L'article 216 : Revenus nets de location	13
Coûts d'expatriation des États-Unis	14
La convention fait FI des sociétés de personnes pour s'attacher à la réalité	14

sur les besoins. Selon le rapport, des changements dans la situation des contribuables ne sont pas toujours consignés rapidement (voire jamais), de sorte que le CIS n'est soit jamais versé, soit payé en trop et entraîne ensuite des mesures potentiellement abusives de recouvrement du trop-versé et des intérêts. Le protecteur du citoyen se préoccupe particulièrement des contribuables dont la « situation financière précaire » les rend vulnérables à ces pratiques de recouvrement injustes, souvent sans aucune faute de leur part.

■ **Perception des pensions alimentaires.** Revenu Québec est critiqué pour sa « négligence » chronique à s'acquitter de sa responsabilité de percevoir les pensions alimentaires pour les enfants résultant de jugements. Le rapport demande si « Revenu Québec fait preuve de moins d'empressement pour récupérer les arrérages de pension alimentaire au bénéfice des enfants qu'il n'en démontre lorsque les sommes sont dues à l'État ».

Le rapport souligne que même après deux ans, Revenu Québec n'a pas encore appliqué deux recommandations formulées par le protecteur du citoyen dans son rapport de 2011-2012 :

- a) de modifier les avis de détermination remis aux citoyens afin que ceux-ci puissent comprendre les montants qui composent le crédit qu'ils reçoivent;
- b) de modifier les directives de travail pour faire en sorte que les agents de vérification n'imposent pas des intérêts aux citoyens qui ont fourni préalablement tous les documents requis en vue de l'étude de leur dossier alors que le retard à produire l'avis de cotisation est imputable à Revenu Québec.

Revenu Québec a réagi presque immédiatement au rapport de 2012-2013, mais il ne l'a pas encore fait pour le rapport de 2013-2014. Ce dernier est disponible en français et en anglais à [www.protecteurducitoyen.qc.ca/dossiers-et-documentation/rapports-annuels/index.html](http://www.protecteurducitoyen.qc.ca/dossiers-et-documentation/rapports-annuels/index.html) et [www.protecteurducitoyen.qc.ca/en/cases-and-documentation/index.html](http://www.protecteurducitoyen.qc.ca/en/cases-and-documentation/index.html), respectivement.

*Michael H. Lubetsky*

Davies Ward Phillips & Vineberg S.E.N.C.L.R., s.r.l.,  
Montréal

## ATTRIBUTION DES CRÉDITS DE TAXE SUR LES INTRANTS

Dans *Academy of Applied Pharmaceutical Sciences* (2014 TCC 171), la CCI a conclu que le contribuable doit réévaluer ses pourcentages d'attribution des crédits de taxe sur les intrants (CTI) au titre de la TPS/TVH et non se fier au pourcentage d'attribution retenu par un vérificateur de l'ARC pour des périodes de déclaration antérieures. Les pourcentages recalculés doivent être justes et raisonnables. La CCI a conclu que la doctrine de la préclusion (concernant la présentation erronée des faits par l'ARC) et celle de l'erreur imputable à l'autorité

compétente (concernant la réception d'un avis erroné de la part de l'administration) ne s'appliquaient pas en l'espèce. L'académie était tenue de rembourser environ 30 000 \$ de crédits de taxe sur les intrants au titre de la TPS/TVH.

L'académie était un collège de formation qui offrait deux types de programmes : un programme menant à un diplôme (exonéré de la TPS/TVH) et un programme en atelier (taxable aux fins de la TPS/TVH). L'académie engageait 1) des dépenses directement attribuables à chaque programme et 2) des dépenses mixtes se rapportant aux deux programmes (loyer de bureau, marketing, services publics et administration, par exemple).

En 2008, l'ARC a procédé à la vérification de l'année d'imposition 2007 du contribuable. Le vérificateur a accepté les CTI demandés pour la totalité de la TPS payée sur des dépenses engagées pour gagner un revenu imposable et refusé les CTI demandés pour la TPS payée sur des dépenses engagées pour gagner un revenu exonéré. Le vérificateur de l'ARC a déterminé qu'un pourcentage de 50 pour cent représentait une attribution raisonnable des dépenses mixtes aux activités taxables et il a admis aux fins des CTI la TPS correspondante payée sur 50 pour cent des dépenses mixtes pour 2007. Le problème vient du fait que l'académie avait appliqué mécaniquement ce pourcentage de 50 pour cent pour ses dépenses mixtes dans toutes les années subséquentes, arguant que le vérificateur initial de l'ARC avait avalisé cette pratique pour les années subséquentes. Or, l'avis écrit du vérificateur ne faisait pas mention de cette prétendue déclaration.

En 2012, l'ARC a procédé à la vérification de l'académie pour les années d'imposition 2008 à 2012 inclusivement. Le vérificateur de l'ARC chargé du dossier a déterminé que pas plus de 11 pour cent et 14 pour cent des dépenses mixtes étaient attribuables aux activités commerciales pour les périodes visées, et il a recommandé que l'académie réévalue tous les ans le pourcentage d'attribution de ses CTI. L'académie en a appelé de la cotisation qui a suivi devant la CCI.

La CCI a examiné le paragraphe 169(1) de la LTA et a conclu qu'un inscrit peut demander un CTI égal au pourcentage de taxe payable qui représente la mesure dans laquelle le bien ou le service est acquis pour consommation, usage ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales. La CCI ajoute que selon le paragraphe 141.01(5) de la LTA, la méthode utilisée pour répartir les crédits de taxe sur intrants doit être juste et raisonnable et suivie tout au long de l'exercice.

Après avoir passé la jurisprudence en revue, la CCI a conclu que les déclarations erronées faites par l'ARC n'étaient pas exécutoires et que la doctrine de la préclusion ne s'appliquait donc pas. (À cette fin, la Cour a supposé que le vérificateur initial avait fait une déclaration au sujet de périodes subséquentes comme le prétendait le contribuable). En outre, la Cour a dit que la doctrine de l'erreur imputable à l'autorité compétente ne

s'appliquait pas à un appel en matière d'impôt parce qu'une cotisation doit être fondée sur une application juste de la loi.

En discutant du pourcentage d'attribution retenu, la CCI a conclu que l'utilisation d'un pourcentage de 50 pour cent pour une ou plusieurs années précédentes ne constitue pas un fondement rationnel pour justifier que l'on utilise ce pourcentage pour les années subséquentes en cause. Le ratio des activités taxables aux activités exonérées peut varier considérablement entre les périodes. Le ratio à utiliser doit donc être réévalué et réexaminé, et il n'est pas juste et raisonnable d'appliquer arbitrairement à des périodes futures un pourcentage d'attribution retenu par l'ARC pour une période antérieure.

La cause a été entendue selon la procédure informelle de la CCI, mais elle nous rappelle qu'un contribuable ne peut se fier aux déclarations d'un vérificateur de l'ARC comportant l'interprétation d'une loi fiscale parce que ces déclarations ne lient pas l'ARC.

La décision est également importante pour les inscrits au régime de la TPS/TVH qui doivent déterminer un pourcentage d'attribution des CTI pour des dépenses mixtes qui ne concernent pas exclusivement des activités commerciales ou exonérées : un contribuable ne peut appliquer de façon mécanique un pourcentage d'attribution déterminé pour une période antérieure à des périodes ultérieures. Même si un tel pourcentage a été jugé juste et raisonnable pour une période antérieure, il ne sera peut-être pas juste et raisonnable pour une période subséquente, qu'il ait été déterminé par le contribuable ou par un vérificateur de l'ARC dans le cadre d'une vérification. Un contribuable devrait déterminer une méthode juste et raisonnable avant de produire sa première déclaration de l'année et il devrait la suivre tout au long de l'année; au minimum, le contribuable devrait réévaluer son pourcentage d'attribution au moins annuellement et suivre cette méthode tout au long de l'année. Des règles d'attribution et restrictions spéciales ne s'appliquent qu'aux nombreuses institutions financières qui exercent des activités exonérées et des activités taxables aux fins de la TPS/TVH.

*Vern Vipul*

KPMG Law LLP, Toronto

## EXCLUSION DE LA PREUVE EXTRINSÈQUE DANS UN LITIGE EN MATIÈRE D'IMPÔT

La règle d'exclusion de la preuve extrinsèque de la *common law* empêche l'admission de preuve extrinsèque pour compléter, modifier ou qualifier un contrat écrit ou en supprimer des parties. Le principe sous-jacent protège le contrat et les parties contractantes contre l'introduction de preuve extrinsèque peu fiable pour modifier des clauses contractuelles et leur interprétation.

La CCI s'est récemment penchée sur la règle d'exclusion de la preuve extrinsèque dans *Henco* (2014 TCC 192). Des protestataires des Premières nations avaient contrecarré le projet de Henco à Caledonia, en Ontario; Henco contestait l'imposition du paiement compensatoire de 15,8 M\$ qu'elle avait reçu du gouvernement ontarien pour se départir d'un intérêt dans le bien. La Couronne a, sans succès, demandé l'exclusion de la preuve extrinsèque pour interpréter l'entente écrite ou en établir le contexte, alléguant que l'entente n'était pas ambiguë. La preuve extrinsèque pertinente comprenait des documents relatifs à des ordonnances de la Cour supérieure de l'Ontario, des coupures de presse, des communiqués de presse et des courriels internes du gouvernement et une lettre d'opinion ainsi que des documents internes provenant du ministère des Affaires indiennes et du Nord canadien fédéral.

L'examen de la jurisprudence par la CCI confirme l'application incohérente de la règle d'exclusion de la preuve extrinsèque dans les litiges en matière d'impôt. Dans *General Motors du Canada* (2008 CAF 142), la CAF a déclaré que la preuve extrinsèque n'était admissible que si le libellé du contrat pouvait raisonnablement être interprété de plus d'une façon. D'autres jugements laissent entendre que l'intention des parties devrait être déterminée selon la norme d'une personne raisonnable dans des circonstances semblables; s'il persiste toujours quelque ambiguïté après un examen objectif, alors la preuve extrinsèque est admissible afin de lever l'ambiguïté. Cependant, dans *River Hills Ranch* (2013 CCI 248), la CCI a cité un jugement de la Cour d'appel de l'Ontario qui concluait que le contexte dans lequel un accord écrit a été établi fait partie intégrante du processus d'interprétation et qu'on n'y recourt pas uniquement après avoir relevé une ambiguïté.

Dans *Henco*, la CCI a conclu qu'il n'y avait pas de démarcation nette entre la preuve qui établit la matrice factuelle (les circonstances en l'espèce) sous-jacente à un contrat et la preuve qui établit l'intention subjective des parties (et qui est peut-être inadmissible). Selon la CCI, même si la preuve peut démontrer l'intention subjective des parties, elle est admissible si elle vise à établir une ambiguïté latente dans le contrat; cette conclusion risque cependant d'être incompatible avec de précédentes causes qui laissent entendre que l'ambiguïté doit d'abord être établie avant que la preuve de l'intention subjective puisse être admissible. Dans *Henco*, la CCI a conclu que la preuve extrinsèque peut être nécessaire pour obtenir une solution fiscale juste – parce qu'on ne demande pas à la cour de modifier les droits et obligations contractuels *inter partes* lorsqu'on lui demande de qualifier le contrat pour un tiers – et elle a donc assoupli la règle d'exclusion de la preuve extrinsèque pour l'admettre.

La compétence de la CCI se limite à déterminer l'exactitude d'une cotisation d'impôt; la cour ne peut accorder de jugement déclaratoire ni quelque autre recours en *common law* ou en *equity* pour régler un conflit entre parties privées. L'examen d'une preuve extrinsèque par la CCI ne peut jamais être déclaratif de

droits ou d'obligations contractuels. Dans *Henco*, la CCI avait pour tâche de déterminer la qualification appropriée d'un paiement aux fins de l'impôt. Elle a conclu que la connaissance de la matrice factuelle de l'entente entre les parties était essentielle à cette détermination. Selon elle, les parties peuvent avoir choisi un libellé contractuel inexact sans tenir compte de ses conséquences fiscales et il peut donc être impossible de déterminer le traitement fiscal adéquat sans preuve extrinsèque.

Dans *Henco*, la CCI a indiqué qu'une jurisprudence établie permet à la cour d'aller au-delà du libellé des ententes – dans le cas, par exemple, de la question du statut d'employé par rapport à celui d'entrepreneur indépendant. En toute déférence, la CCI peut aller au-delà d'une entente payeur-travailleur si la nature véritable des relations de travail n'est pas conforme à l'entente. Selon nous, le pouvoir de la CCI d'aller au-delà d'une entente payeur-travailleur s'apparente à sa capacité d'aller au-delà d'un simulacre, et la preuve extrinsèque est clairement admissible lorsqu'un arrangement est un simulacre. De plus, une cause sur le statut d'employé-entrepreneur s'intéresse à la qualification d'un lien juridique aux fins de la législation sociale, et une cour peut être sensible aux déséquilibres dans le pouvoir de négociation dans de telles circonstances. Il n'est cependant pas clair si cette approche a une portée suffisamment large pour permettre à la CCI d'aller au-delà du libellé d'ententes dans des causes fiscales en général; cette conclusion est particulièrement pertinente à la lumière du principe bien établi en droit fiscal canadien de la primauté de la forme.

On peut prétendre que l'application de la règle d'exclusion de la preuve extrinsèque est limitée dans un litige entre une partie contractante et un étranger au contrat parce que ce tiers n'a pas participé à la négociation, à la rédaction ou à l'examen du contrat. La préclusion habituelle contre une partie à un contrat ne s'applique pas à un tiers, incluant la Couronne. Dans *Urichuk* (93 DTC 5120), la CAF a déclaré que le ministre, qui n'était pas partie à un contrat, pouvait se fonder sur toute preuve disponible pour étayer la qualification du paiement. Cependant, la CCI a plus tard limité *Urichuk* aux causes portant uniquement sur la pension alimentaire pour conjoint (voir *On-Line Finance & Leasing Corp.*, 2010 CCI 475).

La règle d'exclusion de la preuve extrinsèque dans les litiges en matière d'impôt pose des défis particuliers et comporte des considérations en matière de politique fiscale. À notre avis, l'application de la règle dans des causes fiscales devrait varier selon les circonstances. Si les outils d'interprétation contractuelle habituels ne permettent pas d'établir clairement le traitement fiscal d'une somme reçue, il peut être approprié d'admettre la preuve extrinsèque pour lever l'ambiguïté. Cependant, les tribunaux devraient se méfier d'une preuve extrinsèque à l'appui de l'interprétation d'un contrat qui permet d'en arriver à une solution fiscale injustifiable ou abusive ou à conclure à une planification fiscale rétroactive. On devrait

aussi limiter la capacité de la Couronne de contester la structure formelle d'une entente ou d'une opération à partir d'une preuve extrinsèque contraire aux principes et aux valeurs du droit fiscal canadien, comme la primauté de la forme sur le fond, la certitude, la prévisibilité et l'équité. Il faut être prudent de sorte que la preuve extrinsèque ne puisse pas être utilisée pour aller au-delà du libellé précis d'une entente. Qui plus est, l'application de la règle d'exclusion de la preuve extrinsèque devrait varier selon la nature de l'opération et en fonction de la politique qui sous-tend les dispositions pertinentes de la Loi. Par exemple, des dispositions fiscales qui allègent l'imposition de la pension alimentaire pour enfants exigeront peut-être un assouplissement des règles de preuve pour aider le père ou la mère monoparental à obtenir un résultat juste, mais si un contribuable averti et bien conseillé a signé une entente écrite, il convient peut-être d'appliquer des règles de preuve plus rigoureuses qui empêchent l'utilisation de preuve extrinsèque. De plus, si un simulacre est allégué, une règle plus souple peut être appropriée.

Même si dans *Henco*, une application plus souple de la règle d'exclusion de la preuve extrinsèque était favorable au contribuable, et elle l'était nettement, la question de savoir si de futures exceptions à la règle entraîneront des résultats favorables ou défavorables pour les contribuables dépendra vraisemblablement des circonstances.

*John Sorensen*

Gowling Lafleur Henderson LLP, Toronto

## MISE À JOUR 2014 DE L'OCDE : BÉNÉFICIAIRE EFFECTIF

Le 15 juillet 2014, l'OCDE a approuvé les Commentaires de mise à jour 2014 relatifs aux articles 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances) de son Modèle de convention fiscale. Le Groupe de travail 1 du Comité des affaires fiscales a modifié des propositions antérieures afin de clarifier le sens de l'expression « bénéficiaire effectif » utilisée dans la convention. La mise à jour maintient ce que semble être l'interprétation de l'expression « bénéficiaire effectif », c'est-à-dire une disposition anti-abus – contrairement au rapport de 1986 sur les sociétés relais, qui suggérait d'utiliser les dispositions sur la limitation des avantages de la convention et les dispositions anti-abus nationales. Les commentaires proposés sont presque identiques pour chacun des trois articles; le projet de document de travail porte uniquement sur le commentaire de l'article 10.

L'expression « bénéficiaire effectif » n'a pas la même signification dans le Modèle de convention fiscale qu'en droit des fiducies. L'expression qui est utilisée dans le nouveau commentaire diverge fondamentalement de la notion traditionnelle de « bénéficiaire effectif » et met l'accent sur la personne à qui le paiement est fait au bout du compte plutôt que sur le récipiendaire initial. Aucun



allègement n'est prévu en vertu de la convention pour la simple raison que le revenu a été payé directement au résident d'un État. Dans le projet de 2010, on disait que le sens de « bénéficiaire effectif » en *common law* pouvait être pertinent dans la mesure où il était compatible avec le commentaire : la mise à jour ne reprend pas cette assertion, que l'on avait vue comme pouvant prêter à confusion.

Il est dit dans une note de bas de page du commentaire sur l'article 10 que, si les fiduciaires d'une fiducie discrétionnaire ne distribuent pas de dividendes réalisés au cours d'une période donnée, ils peuvent être considérés comme les bénéficiaires effectifs en vertu du Modèle de convention même s'ils devaient faire l'objet d'un traitement différent selon le droit des fiducies applicable. Dans le projet de commentaire précédent, on disait que le droit des fiducies applicable pouvait faire une distinction entre le bénéficiaire légal et le propriétaire effectif; on a éliminé cette assertion dans une volonté de clarification. On précise dans le commentaire qu'il convient de faire une distinction entre le sens qui est donné à l'expression « bénéficiaire effectif » dans ces articles et le sens qui est donné à la même expression utilisée dans d'autres contextes (par exemple la lutte contre le blanchiment des capitaux), où l'on s'attache à la personne qui exerce le contrôle ultime sur des entités ou des actifs.

Les « dividendes » comprennent les distributions de bénéfices décidées chaque année par l'assemblée générale des actionnaires (on peut présumer aussi par le conseil d'administration, le cas échéant), et les actions gratuites (dividendes en actions), gratifications, bénéfices de liquidation ou de rachat d'actions et distributions cachées de bénéfices. L'État contractant où réside la société qui verse le dividende détermine si les avantages sont imposés à titre de dividendes.

Les intérêts sur les prêts bancaires sont souvent exonérés en vertu d'une convention fiscale ou d'une loi nationale. Le commentaire va dans le sens de cette approche : la retenue est faite sur le revenu brut et aucune déduction n'est accordée pour les frais de la banque (tels les intérêts payés sur les dépôts). Les prêts bancaires transfrontaliers prévoient souvent que les paiements d'intérêts seront faits nets de retenues d'impôt.

Un commentaire du rapport de 1986 sur les sociétés relais, selon lequel une société relais ne peut être considérée comme le bénéficiaire effectif si les pouvoirs très limités dont elle dispose en font un simple fiduciaire ou administrateur du revenu en cause pour le compte des parties intéressées, est clarifié. Il est dit dans la mise à jour qu'un agent, un mandataire ou une société relais qui agit en qualité de fiduciaire ou d'administrateur et reçoit le revenu n'est pas le bénéficiaire effectif parce que le droit du récipiendaire d'utiliser le revenu et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne; le revenu ne lui appartient pas. Certes, une société de portefeuille n'est ni un fiduciaire ni un administrateur parce que les membres

de son conseil d'administration sont responsables envers la société et que, contrairement aux administrateurs de fiducies, les membres d'un tel conseil ne sont pas des fiduciaires.

On dit dans le commentaire que les faits et circonstances peuvent également créer une obligation contractuelle de céder le paiement reçu à une autre personne. Dans une société de portefeuille type, les membres du conseil d'administration déclarent régulièrement des dividendes sur les dividendes reçus qui ne sont pas requis pour d'autres placements. La déclaration régulière de dividendes peut créer une présomption même si le temps passe entre la réception de dividendes et leur cession à une autre personne. Fait plus important, toutefois, on ne sait pas exactement quels sont les moyens dont dispose le payeur pour déterminer, au moment du paiement du dividende, si le récipiendaire du dividende n'est pas son bénéficiaire effectif compte tenu des faits et circonstances. Quelle forme d'attestation le récipiendaire doit-il fournir? Les membres de conseils d'administration doivent-ils ne jamais avoir l'intention de verser des dividendes à leurs actionnaires? Il est précisé dans la mise à jour que l'utilisation requise des sommes reçues en exécution d'obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement, comme les obligations de distribution des régimes de retraite, ne crée pas d'obligation de paiement en raison de faits et circonstances.

Dans le cas d'intérêts ou de redevances, les prêts ou contrats de licence adossés peuvent entraver l'utilisation de la trésorerie d'une multinationale ou de sociétés de crédit financées par des prêts internes ou externes parce que le créancier exige une protection contractuelle. Il ne semble pas que le revenu doive être cédé par l'intermédiaire sous la même forme qu'il a été reçu (tel un revenu adossé), et une société de portefeuille peut être visée si elle reçoit des dividendes ou des redevances et paie des intérêts, ou reçoit des intérêts et paie des dividendes.

Vraisemblablement, une convention entre actionnaires à laquelle la société de portefeuille est partie et qui prévoit des dividendes obligatoires constitue une obligation contractuelle de céder les sommes reçues. Dans *Prévost (2009 CAF 57)*, une convention entre actionnaires (à laquelle la société de portefeuille néerlandaise n'était pas partie) exigeait que 80 pour cent des dividendes reçus soient cédés. Le contribuable a gagné notamment parce que la société de portefeuille n'était pas partie à la convention entre actionnaires et qu'elle devait déclarer un dividende en vertu d'une résolution du conseil d'administration : un dividende n'est pas automatique et n'est pas permis si la société est insolvable.

Même si le récipiendaire du dividende en est le bénéficiaire effectif, le groupe de travail rejette fortement l'idée qu'un bénéficiaire effectif doive bénéficier d'un allègement en vertu de la convention fiscale s'il y a abus de la disposition. La mise à jour confirme qu'il existe de

nombreux moyens de traiter le problème des sociétés relais et, plus généralement, les risques de chalandage fiscal, notamment des dispositions spécifiques anti-abus dans les conventions, les règles générales anti-abus, les règles faisant primer le fond sur la forme et les règles de substance économique. Il appert que l'établissement d'une société de portefeuille dans un pays où la fiscalité est avantageuse peut soulever des doutes, comme dans *Prevost*, si le taux de la retenue d'impôt sur les dividendes versés à la société de portefeuille est inférieur à ce qu'il aurait été si les dividendes avaient été versés directement à ses actionnaires.

Le taux réduit prévu dans la convention fiscale est accordé si le payeur est situé dans un État contractant, l'agent ou le mandataire est situé dans un deuxième État contractant, et le bénéficiaire effectif, dans un troisième État contractant. Plusieurs commentateurs ont demandé plus d'exemples, mais le groupe de travail a conclu que des exemples précis risquaient seulement de soulever plus de questions. La mise à jour ne reprend pas l'assertion contenue dans le projet de commentaire selon laquelle l'État pourrait rendre plus explicite ce résultat dans des négociations bilatérales.

*Jack Bernstein*

Aird & Berlis LLP, Toronto

## OPÉRATIONS DE TRANSFERT DE SEA : COMPENSATION DU CV

Le ministère des Finances a publié, le 29 août 2014, les propositions de modification aux règles sur les opérations de transfert de SEA qui étaient incluses (avec modifications) dans l'avis de motion de voies et moyens publié le 10 octobre 2014. Les dernières propositions diffèrent de celles du 16 août 2013 et certaines modifications, y compris celles aux règles sur la compensation du capital versé (CV) au paragraphe 212.3(7) proposé, s'appliquent rétroactivement aux opérations effectuées après le 28 mars 2012. Deux importantes modifications rétroactives aux règles sur la compensation du CV sont abordées ci-dessous.

Si les règles sur les opérations de transfert de SEA s'appliquent, une société résidant au Canada (« la société résidente ») est généralement réputée verser un dividende à sa société mère non résidente. Cependant, si la société résidente ou une société de substitution admissible à une catégorie d'actions (« la catégorie transfrontalière ») détenue par la société mère non résidente ou par une société non résidente ayant un lien de dépendance (ensemble, « les sociétés non résidentes visées »), la société résidente peut actuellement choisir de compenser le dividende réputé par une réduction du CV à la catégorie transfrontalière. En vertu des propositions d'août 2013, cette compensation du CV était automatique (aucun choix n'était requis) et une exigence a été instaurée pour la production d'un formulaire de

déclaration indiquant le CV de chaque catégorie transfrontalière, le CV des actions de chaque catégorie détenue par les sociétés non résidentes visées, et la réduction du CV de chaque catégorie. (Aucun formulaire n'a encore été publié : vraisemblablement, il suffit de produire une lettre renfermant les renseignements prescrits.) Les propositions ne précisent pas les conséquences de la non-production ou de la production en retard du formulaire.

En vertu des propositions d'octobre 2014, le nouveau sous-alinéa 212.3(7)d(ii) prévoit que si la société résidente ne produit pas le formulaire à temps, elle est réputée avoir versé à la société mère un dividende que celle-ci est réputée avoir reçu le jour où le formulaire est requis; le dividende réputé est égal à la réduction totale du CV. Des intérêts s'appliquent à toute retenue d'impôt en retard ou impayée sur le dividende réputé. Cependant, le ministère des Finances propose d'ajouter un renvoi au sous-alinéa 212.3(7)d(ii) de l'alinéa 227(8.5)b) afin que les pénalités prévues au paragraphe 227(8) ne s'appliquent pas; cela diffère des propositions d'août 2014. Si le formulaire est produit en retard (après que la retenue d'impôt réputée a été remise), le nouveau paragraphe 227(6.2) proposé permet au contribuable de demander un remboursement des retenues d'impôt payées à l'égard du dividende réputé en faisant une demande écrite au plus tard deux ans après la production du formulaire.

Les contribuables peuvent avoir effectué des opérations en vertu desquelles les règles sur la compensation du CV s'appliquent, tout en ne produisant pas de formulaire parce que, par exemple, ils n'ont pas encore déterminé le CV de chaque catégorie transfrontalière. Il convient de produire un formulaire pour éviter un dividende réputé et la retenue d'impôt réputée qui en découle. Le formulaire doit être produit au plus tard à la date limite de production pour l'année d'imposition de la société résidente qui inclut le moment du dividende (généralement, le moment du placement), mais une règle transitoire présume que le formulaire a été produit à temps s'il est reçu au plus tard, et selon la plus lointaine des deux dates, à la date limite de production pour l'année d'imposition de la société résidente qui inclut le jour où les propositions reçoivent la sanction royale ou un an après que les propositions reçoivent la sanction royale. (L'échéance normale a été prolongée par rapport à celle indiquée dans les propositions d'août 2013 et d'août 2014, qui exigeaient que le formulaire soit produit avant le 15<sup>e</sup> jour du mois suivant le mois qui inclut le moment du dividende.) Ainsi, pour éviter la retenue d'impôt réputée, les contribuables devraient commencer à collecter les renseignements pertinents relatifs au CV afin d'être en mesure de produire le formulaire à temps.

La deuxième modification rétroactive importante touchant les règles sur la compensation du CV a rapport à la répartition de la réduction du CV s'il y a plus d'une catégorie transfrontalière et que son CV total est supérieur au dividende réputé. La répartition doit aboutir

à la réduction totale du CV la plus élevée relativement aux actions détenues par les sociétés non résidentes visées : la réduction s'applique d'abord à la catégorie transfrontalière détenue en plus grande proportion par les sociétés non résidentes visées, puis à la catégorie transfrontalière qu'elles détiennent en deuxième proportion en importance, et ainsi de suite.

Si les sociétés non résidentes visées détiennent des proportions égales dans plus d'une catégorie transfrontalière, la réduction du CV peut actuellement toucher une ou plusieurs de ces catégories et satisfaire tout de même à l'exigence de maximiser l'incidence de la réduction du CV sur les actions détenues par les sociétés non résidentes visées. Dans ces circonstances, cependant, le nouveau sous-alinéa 212.3(7)c(iii) contenu dans les propositions d'octobre 2014 exige une réduction du CV pour chaque catégorie transfrontalière qui est proportionnelle au CV de la catégorie en question. Puisque la proposition est rétroactive, l'incidence des règles sur la compensation du CV peut être différente de ce à quoi s'attendait une société résidente lorsqu'elle a fait le placement concerné dans la SEA. Par exemple, le résultat peut différer si une société non résidente détient toutes les actions ordinaires et privilégiées d'une société résidente et que la réduction du CV devait ne s'appliquer qu'aux actions ordinaires. Cette situation pourrait être particulièrement problématique si, entre-temps, la société résidente effectuait une opération (telle que le rachat d'actions privilégiées) qui présumait que le CV des actions était d'un certain montant : si la proposition d'octobre 2014 est rétroactive, le rachat pourrait par inadvertance engendrer un dividende réputé. Il est à souhaiter que le ministère des Finances ne rende pas cette modification rétroactive.

Sur un tout autre sujet, dans « La règle D rejetée dans une interprétation technique » (*Faits saillants en fiscalité canadienne*, février 2014), nous avons exprimé notre désaccord avec l'opinion exprimée dans l'interprétation technique 2013-0496841I7 (21 octobre 2013) selon laquelle la clause 95(2)a(ii)(D) ne s'appliquait pas à l'intérêt relatif à une somme payable pour un bien acquis, parce que cette somme n'avait pas pour objet d'acquérir des actions. La récente interprétation technique 2014-0519801I7 (16 septembre 2014) a infirmé cette position de l'ARC et a confirmé que la clause 95(2)a(ii)(D) s'applique selon les faits de l'interprétation technique originale.

*Paul Barnicke*  
Toronto

*Nelson Ong*  
PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

## CONSEILS FISCAUX DE FIN D'ANNÉE POUR LES PROPRIÉTAIRES EXPLOITANTS

### Combinaison salaire/dividende optimale

■ Déterminer la combinaison salaire/dividende optimale pour le propriétaire exploitant et les membres de sa famille dans le but de minimiser l'impôt global. Tenir compte de leur taux marginal d'impôt, du taux d'impôt de la société, de l'impôt-santé provincial et/ou des cotisations sociales, des droits de cotisation à un REER (un revenu gagné de 138 500 \$ en 2014 est nécessaire pour maximiser la cotisation à un REER en 2015), des cotisations au RPC/RRQ et des autres déductions et crédits (comme les frais de garde d'enfants et les dons). Si un propriétaire exploitant reçoit des dividendes (particulièrement des dividendes déterminés), le risque d'assujettissement à l'impôt minimum de remplacement (IMR) peut augmenter.

■ Établir la déductibilité des salaires et des gratifications en s'assurant qu'ils sont raisonnables et, qu'à la fin de l'année d'imposition de l'entreprise, ils ont été comptabilisés et documentés de façon adéquate comme légalement payables et qu'ils sont payés dans les 179 jours qui suivent. Remettre les retenues à la source et les cotisations sociales appropriées à temps. Il peut être avantageux de verser un salaire raisonnable au conjoint ou à un enfant qui fournit des services à l'entreprise et dont les revenus annuels se situent dans une fourchette d'imposition moins élevée. En règle générale, le caractère raisonnable du salaire est déterminé par rapport à la valeur des services fournis.

■ Envisager les distributions de dividendes dans l'ordre suivant : 1) dividendes déterminés donnant lieu à un remboursement de l'impôt en main remboursable au titre de dividendes (IMRTD); 2) dividendes non déterminés donnant lieu à un remboursement de l'IMRTD; 3) dividendes déterminés ne donnant pas lieu à un remboursement de l'IMRTD; et 4) dividendes non déterminés ne donnant pas lieu à un remboursement de l'IMRTD. Le versement de dividendes en capital non imposables serait la deuxième ou la troisième préférence, selon la province ou le territoire de résidence.

■ Une SPCC peut désigner et payer des dividendes déterminés seulement dans la mesure où elle a un compte de revenu à taux général (CRTG) positif à la fin de l'année au cours de laquelle les dividendes sont payés. Généralement, pour une SPCC, le CRTG représente la partie de son revenu imposable qui n'a pas profité de taux d'impôt des sociétés préférentiels (c'est-à-dire qu'il exclut le revenu imposable assujéti au taux des petites entreprises ou à celui sur le revenu de placement). Un dividende doit être désigné comme dividende déterminé au plus tard au moment de son versement. Un dividende payé et désigné comme déterminé par inadvertance



(parce que la SPCC avait un CRTG insuffisant) est assujéti pour le payeur à l'impôt de la partie III.1 sur la désignation excédentaire; dans ce cas, envisager le choix de considérer l'ensemble ou une partie de la désignation excédentaire comme un dividende non déterminé distinct.

■ Un propriétaire exploitant de la Colombie-Britannique devrait savoir que pour 2014 et 2015, le taux d'impôt des particuliers de la Colombie-Britannique sur un revenu imposable supérieur à 150 000 \$ est de 16,8 pour cent (il devrait baisser à 14,7 pour cent après 2015). S'assurer que la stratégie de rémunération du propriétaire exploitant tient compte de cette hausse provisoire des taux. Si le revenu du propriétaire exploitant est prévu dépasser 150 000 \$ en 2014 ou en 2015, envisager de retarder les gratifications et les dividendes discrétionnaires imposables jusqu'en 2016, bien que ce report puisse augmenter le risque d'assujettissement à l'IMR du propriétaire exploitant en 2016.

■ Un propriétaire exploitant de la Nouvelle-Écosse devrait savoir que si la province présente un excédent budgétaire dans son exercice 2015-2016, elle s'est engagée à éliminer en 2015 la fourchette supérieure d'impôt des particuliers de 150 000 \$ (imposition à 21 pour cent) et à rétablir la surtaxe de 10 pour cent sur l'impôt provincial des particuliers dépassant 10 000 \$. Ainsi, en cas d'excédent budgétaire provincial l'an prochain, un propriétaire exploitant devrait prendre en compte que le taux d'impôt des particuliers pourrait diminuer en 2015 et rajuster sa stratégie de versement de salaire et/ou de dividendes en conséquence.

■ Un propriétaire exploitant de l'Ontario devrait s'assurer que sa stratégie de rémunération tient compte de l'augmentation de l'impôt des particuliers sur le revenu supérieur à 150 000 \$. Depuis 2014, le taux le plus élevé est de 13,16 pour cent en plus de la surtaxe provinciale sur le revenu imposable supérieur à 220 000 \$ (auparavant 514 090 \$); le taux d'impôt est de 12,16 pour cent (auparavant de 11,16 pour cent) en plus de la surtaxe sur le revenu imposable supérieur à 150 000, et jusqu'à 220 000 \$. L'Ontario a indiqué que le taux le plus élevé de 13,16 pour cent serait éliminé lorsque son budget serait équilibré (prévu pour 2017-2018). Pour éviter l'impôt sur le revenu le plus élevé, le propriétaire exploitant peut maintenir son revenu imposable à 220 000 \$ ou moins, en reportant la réception de gratifications ou de dividendes discrétionnaires imposables.

■ La renonciation au versement de gratifications et/ou de dividendes à même l'encaisse excédentaire pourrait mettre en doute le fait que la quasi-totalité des actifs d'une SPCC est utilisée dans une entreprise exploitée activement, ce qui met en péril le statut d'actions admissibles de petite entreprise (AAPE) de la SPCC et la possibilité pour les actionnaires de demander l'exonération cumulative des gains en capital de 800 000 \$ (indexée après 2014) à la vente des actions. Il convient de surveiller la proportion d'actifs hors exploitation/d'actifs détenus sous forme de placements de la SPCC par rapport aux actifs totaux.

■ La renonciation au versement de gratifications pourrait faire en sorte que le revenu imposable d'une SPCC dépasse certains seuils de revenu imposable et de rendre les crédits d'impôt à l'investissement (CII) de la RS&DE d'une SPCC non remboursables et assujettis au taux le moins élevé de CII. Dans un tel cas, considérer une autre stratégie de planification pour permettre à la société d'avoir un impôt fédéral à payer suffisant pour utiliser ses CII.

■ Si le propriétaire exploitant n'a pas besoin de retirer des liquidités, déterminer si le fait de conserver le revenu dans la société engendre une économie d'impôt (ou un coût) lorsque le revenu après impôt de la société est versé sous forme de dividendes. Cette stratégie permet de reporter l'impôt, car le taux d'impôt de la société est inférieur à celui de l'actionnaire/employé. Le tableau montre le report de l'impôt sur le revenu si le revenu d'une entreprise exploitée activement est conservé dans la société et n'est pas versé sous forme de salaire à l'actionnaire/employé, et l'économie d'impôt (ou le coût) si le revenu est versé sous forme de dividendes.

## Revenu des sociétés

■ Une société assujéti au taux des petites entreprises au Nouveau-Brunswick, à Terre-Neuve-et-Labrador et au Yukon devrait envisager de reporter du revenu à 2015 en maximisant les déductions discrétionnaires (telles que la DPA). Le taux des petites entreprises du Nouveau-Brunswick passera de 4,5 à 4 pour cent le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et devrait diminuer jusqu'à 2,5 pour cent d'ici 2018 (annoncé par le nouveau gouvernement du Nouveau-Brunswick le 8 octobre 2014); le taux des petites entreprises de Terre-Neuve-et-Labrador et le taux des petites entreprises hors F&T du Yukon ont diminué de 4 à 3 pour cent le 1<sup>er</sup> juillet 2014, et le taux de F&T des petites entreprises du Yukon est passé de 2,5 à 1,5 pour cent à cette date.

■ Une société imposée au taux des petites entreprises en Ontario est assujéti à la récupération fédérale de la déduction accordée aux petites entreprises pour les années d'imposition se terminant après le 1<sup>er</sup> mai 2014 (calculée au prorata pour les années d'imposition chevauchant cette date).

■ Une société assujéti au nouveau taux de F&T des petites entreprises du Québec devrait envisager de reporter son revenu de F&T à 2016 en maximisant les déductions discrétionnaires : ce taux est passé de 8 à 6 pour cent le 5 juin 2014 et diminuera à 4 pour cent le 1<sup>er</sup> avril 2015. Considérer des façons d'augmenter le pourcentage des activités attribuables à la F&T. Le nouveau taux s'applique à tout REEA jusqu'à 500 000 \$ si 50 pour cent ou plus des activités de la société est attribuable à la F&T (d'après les actifs et la main-d'œuvre rattachés à ces activités). Le taux applicable augmente sur une base linéaire à 8 pour cent alors que le pourcentage des activités de F&T diminue à 25 pour cent.

■ Pour qu'une société puisse demander la DPA, les biens amortissables doivent être achetés et prêts à être utilisés avant la fin de l'exercice de la société. La DPA

**Détermination de la combinaison salaire/dividende optimale (selon une année se terminant le 31 décembre 2014 et 10 000 \$ de REEA)<sup>a</sup>**

	Déduction pour petite entreprise <sup>b</sup>		Pas de déduction pour petite entreprise <sup>c</sup>	
	Report	Économie/ (coût)	Report	Économie/ (coût)
<i>dollars</i>				
Alberta . . . . .	2 500	(25)	1 400	(47)
Colombie-Britannique . . .	3 230	(56)	1 980	(142)
Manitoba . . . . .	3 652	23	2 052	(303)
Nouveau-Brunswick . . . .	3 134	91	1 984	(13)
Terre-Neuve-et-Labrador <sup>d</sup>				
Général . . . . .	2 893	150	1 443	(701)
F&T . . . . .			2 343	(73)
Territoires du Nord-Ouest	3 005	394	1 855	178
Nouvelle-Écosse . . . . .	3 600	240	1 900	(588)
Nunavut . . . . .	2 750	99	1 550	(462)
Ontario <sup>e</sup>				
Général . . . . .	3 499	108	2 399	(87)
F&T . . . . .			2 549	12
Île-du-Prince-Édouard . . .	3 187	(87)	1 637	(344)
Québec				
Général . . . . .	3 301	78	2 511	(64)
F&T . . . . .	3 416 <sup>f</sup>	148 <sup>f</sup>	2 511	(64)
Saskatchewan				
Général . . . . .	3 100	63	1 700	(111)
F&T . . . . .	3 100	63	1 900	39
Yukon				
Général . . . . .	2 790	51	1 240	125 <sup>g</sup>
F&T . . . . .	2 940	153	2 490	1 176 <sup>g</sup>

<sup>a</sup> On suppose que le particulier est imposé au taux marginal le plus élevé. Seuls l'impôt fédéral et l'impôt provincial/territorial, la partie de l'employeur de l'assurance-maladie provinciale et la partie de l'employé des charges sociales (pour les Territoires du Nord-Ouest et le Nunavut) sont pris en compte. Les résultats peuvent être différents dans des situations particulières, comme dans le cas des coopératives de crédit et des caisses populaires.

<sup>b</sup> Le seuil fédéral des petites entreprises de 500 000 \$ s'applique dans toutes les provinces et tous les territoires, à l'exception du Manitoba (seuil de 425 000 \$) et de la Nouvelle-Écosse (seuil de 350 000 \$).

<sup>c</sup> On suppose que lorsqu'il n'y a pas de déduction accordée aux petites entreprises, le revenu des sociétés après impôt est versé sous forme de dividende déterminé.

<sup>d</sup> Pour Terre-Neuve-et-Labrador, les données supposent que les dividendes sont versés après le 30 juin 2014. S'ils sont versés plus tôt, les données sont les suivantes : admissible à la déduction accordée aux petites entreprises [report : 2 893 \$, économie : 241 \$]; pas de déduction accordée aux petites entreprises [général — report : 1 443 \$, coût : (152 \$); F&T — report : 2 343 \$, économie : 546 \$].

<sup>e</sup> Pour l'Ontario, les données supposent que le particulier est imposé au taux d'impôt des particuliers de l'Ontario sur le revenu supérieur à 220 000 \$. Pour un revenu supérieur à 150 000 \$, et jusqu'à 220 000 \$, les données sont les suivantes : admissible à la déduction accordée aux petites entreprises [report : 3 346 \$, économie : 110 \$]; pas de déduction accordée aux petites entreprises [général — report : 2 246 \$, coût : (82 \$); F&T — report : 2 396 \$, économie : 21 \$].

<sup>f</sup> Pour le Québec, les données supposent que le revenu de petite entreprise est admissible au taux de F&T du Québec de 6,85 pour cent pour 2014; le taux augmente proportionnellement (sur une base linéaire) à 8 pour cent alors que le pourcentage des activités de F&T (d'après les actifs et la main-d'œuvre rattachés à ces activités) diminue à 25 pour cent.

<sup>g</sup> Pour le Yukon, les données supposent que le taux d'impôt combiné le plus élevé du territoire et du fédéral sur les dividendes déterminés est de 15,93 pour cent (fédéral de 19,29 pour cent et Yukon de -3,36 pour cent) et que les autres revenus du contribuable sont à l'abri de l'impôt grâce au taux d'impôt négatif sur les dividendes déterminés du Yukon. Si le contribuable n'a aucun autre revenu, le taux d'impôt combiné le plus élevé du territoire et du fédéral sur les dividendes déterminés est de 19,29 pour cent (fédéral de 19,29 pour cent et Yukon de zéro).

annuelle accélérée au taux de 50 pour cent sur une base linéaire s'applique aux machines et au matériel de F&T admissibles acquis avant 2016.

■ Des provisions particulières pour créances douteuses ou désuétude des stocks devraient être déterminées et utilisées avant la fin de l'année.

■ Si des marchandises ont été vendues en 2014 et que le produit est payable après la fin de l'année, le revenu peut être reporté en se prévalant d'une provision sur un maximum de trois ans.

■ S'assurer que les frais intersociétés sont raisonnables en tenant compte des changements dans l'économie et des faits ou circonstances relatifs aux opérations. Envisager d'apporter des ajustements à ces frais pour réduire l'impôt total payé par le groupe de sociétés liées (par exemple, facturer des marges raisonnables pour les services fournis par une société liée).

*Luigi F. DeRose*

PricewaterhouseCoopers LLP, Toronto

*Giancarlo Di Maio*

PricewaterhouseCoopers LLP, Windsor

## PLACEMENTS DES FONDS DE PENSION

Le bulletin d'interprétation technique 2012-0453871E5, publié le 14 janvier 2014 en français, applique une interprétation restrictive à la définition de ce que l'on appelle une société de gestion de pension (sous-alinéa 149(1)o.2)(ii)). Un régime de pension agréé peut détenir des placements immobiliers admissibles dans une société de gestion de pension, qui est exonérée d'impôt.

Une société de gestion de pension est une société qui, depuis le dernier en date du 16 novembre 1978 et du jour de sa constitution, a limité ses activités, placements et emprunts à ceux qui sont précisés au sous-alinéa 149(1)o.2)(ii) et qui, de manière générale, (A) « a limité ses activités aux activités suivantes : ... l'acquisition, la détention, l'entretien, l'amélioration, la location ou la gestion d'immobilisations qui sont des immeubles, ou des droits réels sur ceux-ci », et le placement de ses fonds dans une société de personnes qui limite ainsi ses activités, et (B) « n'a fait que des placements dans des immeubles ou dans des droits réels sur ceux-ci — ou dans des biens réels ou des intérêts sur ceux-ci — ou des placements que peut faire un régime de pension en vertu de la *Loi de 1985 sur les normes de prestation de pension* [LNPP] ou une loi provinciale semblable ». L'interaction du critère (A) sur les activités admissibles et du critère (B)

sur les placements admissibles donne lieu à différentes interprétations, dont deux sont abordées ci-dessous.

**Critères séparés.** Les critères visant les « activités admissibles » et les « placements admissibles » peuvent être considérés comme des critères séparés. Par conséquent, une société de gestion de pension peut être en mesure d'exercer les activités permises en vertu de (A) et de faire également les placements permis en vertu de (B). La seule limite est la suivante : si le placement admissible atteint le niveau d'une activité, il est probable que cette activité devrait satisfaire au critère (A) plus limité.

La LNPP permet aux fonds de pension d'effectuer une grande diversité de placements. Ainsi, un fonds de pension peut investir dans une société de personnes en commandite qui investit dans un immeuble autre qu'une immobilisation. Par conséquent, selon l'interprétation fondée sur des critères séparés, une société de gestion de pension peut sans doute aussi investir dans une telle société de personnes en commandite. L'article 253.1 prévoit aussi que, pour l'application de l'alinéa 149(1)o.2), une société qui est un associé commanditaire n'est pas considérée exploiter une entreprise ou exercer une autre activité de la société de personnes du seul fait qu'elle a acquis cette participation et la détient. Aux fins de l'application du sous-alinéa 149(1)o.2)(ii), l'admissibilité d'un placement dans une société de personnes en commandite devrait être examinée au regard du critère (B), et ne devrait pas être considérée comme une activité à examiner au regard du critère (A).

Cependant, cette interprétation va sans doute à l'encontre du but visé par le critère (A), qui montre clairement que le Parlement s'est intéressé à l'utilisation des sociétés de personnes par les sociétés de gestion de pension, et a cherché à restreindre les possibilités d'investissement de ces dernières aux sociétés de personnes qui limitent leurs activités à l'acquisition, la détention, l'entretien, l'amélioration, la location ou la gestion d'immeubles qui sont des immobilisations. Une version moins extrême de cette interprétation veut qu'en vertu du critère (B), une société de gestion de pension puisse investir dans d'autres types de sociétés. Par exemple, selon l'interprétation fondée sur les « critères séparés », une société de gestion de pension pourrait investir dans une société exonérée d'impôt en vertu du sous-alinéa 149(1)o.2)(iii), appelée une société de placements de fonds de pension (« société de placement »). Cette approche ne semble pas aller à l'encontre des fins visées par la disposition. Ce type de placement est aussi autorisé pour un régime de pension en vertu de la LNPP, et il est donc acceptable selon une interprétation du critère (B) qui pose pour hypothèse que les critères (A) et (B) sont des critères totalement distincts. Selon cette approche également, une société de gestion de pension bien établie, qui obtient de bons résultats avec ses placements immobiliers, peut investir ses fonds excédentaires dans des placements autres qu'immobiliers rentables lorsqu'il n'y a aucun placement immobilier prudent sur le marché.

**Critères combinés.** Par ailleurs, on pourrait considérer que les critères (A) et (B) sont liés : les

placements admissibles en vertu du critère (B) doivent aussi satisfaire au critère (A), soit le critère des activités admissibles. On ne peut dire vraiment quels types d'actifs, autres que les immeubles, satisfont à la fois aux critères (A) et (B). Selon cette interprétation, une société de gestion de pension peut-elle investir dans des actions cotées? Dans des certificats de placement garanti? Même si un placement est nécessaire pour une activité admissible, on ne peut dire avec certitude combien de temps le placement doit être conservé avant de ne plus être nécessaire aux fins des activités immobilières d'une société de gestion de pension.

Cette interprétation soulève d'autres questions. Les mesures relatives aux placements des fonds de pension admissibles aux fins de l'impôt ont été conçues de façon à concorder avec la loi pertinente sur les fonds de pension. De manière générale, la Loi régit très peu les placements admissibles des fonds de pension et elle renvoie aux exigences en matière d'agrément de ces fonds de la LNPP ou d'une loi provinciale semblable. Par conséquent, en matière de politique fiscale, le choix et la forme des placements d'un fonds de pension sont déjà réglementés par les lois fédérale et provinciales, et le fonds bénéficie d'une exonération d'impôt dans la mesure où il effectue les placements en conformité avec ces lois. L'historique du sous-alinéa 149(1)o.2)(ii) et des positions de l'ARC montre aussi une tendance générale à renvoyer à la loi sur les fonds de pension applicable.

Jusqu'à tout récemment, l'ARC n'a pas adopté de position claire sur l'interaction des critères des « activités admissibles » et des « placements admissibles ». L'IT expose une application restrictive des critères combinés pour l'interprétation de l'interaction des critères (A) et (B). À la question précise de savoir si une société de gestion peut effectuer un placement autorisé en vertu de la LNPP qui n'est pas un placement immobilier, l'ARC a répondu ainsi :

« La question de savoir si une société a limité ses activités à celles énumérées à la division 149(1)o.2)(ii)(A) est une question de faits qui doit être analysée au cas par cas.

Lorsqu'une société investit dans des placements permis par la Loi sur les normes de pension tel que le mentionne la division 149(1)o.2)(ii)(B), nous sommes d'avis qu'il est possible, dans des circonstances restreintes, que la société aie (*sic*) limité ses activités à celles mentionnées à la division 149(1)o.2)(ii)(A) même si ces placements ne sont pas des placements immobiliers. Ceci pourrait être le cas lorsqu'une société effectue un *placement modique* et *nécessaire* à la poursuite des activités mentionnées à la division 149(1)o.2)(ii)(A). » [Les italiques sont de l'auteure.]

Cette position, poussée à l'extrême, pourrait soulever des préoccupations importantes. Par exemple, elle pourrait signifier que l'ARC est d'avis qu'une société de gestion de pension ne peut investir dans une société de placement. Mais qu'en est-il si le placement n'est pas

« modique » et « nécessaire à la poursuite » des activités dont il est question au critère (A)? L'IT ne répond pas aux questions soulevées ci-dessus quant au type de placements qui sont admissibles pour une société de gestion de pension, même si ces placements n'atteignent pas le niveau d'une activité.

Il serait utile d'avoir davantage de précisions de la part de l'ARC au sujet des placements admissibles pour les sociétés de gestion de pension.

Faye Kravetz

Gowling Lafleur Henderson LLP, Toronto

## RESPONSABILITÉ DES ADMINISTRATEURS

L'article 227.1 de la LIR et l'article 323 de la LTA précisent que les administrateurs d'une société sont personnellement responsables lorsque celle-ci omet de déduire ou de verser les retenues sur salaire ou de remettre la TPS. La responsabilité ne s'applique pas dans les circonstances suivantes : 1) une période de deux ans s'est écoulée depuis la date à laquelle la personne a cessé d'être un administrateur, 2) une défense basée sur la diligence raisonnable indique que l'administrateur a agi avec un degré de soin, de diligence et d'habileté pour prévenir le manquement qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables, et 3) la société fait l'objet d'une dissolution, elle est en faillite ou un certificat a été enregistré relativement à la société (paragraphe 227.1(2) de la LIR ou paragraphe 323(2) de la LTA). L'article 21(1) de la loi sur le régime de pension du Canada (RPC), et l'article 83(2) de la Loi sur l'assurance-emploi intègrent également l'article 227.1 de la LIR. Plusieurs cas instruits au cours des six derniers mois ont porté sur la responsabilité personnelle d'un administrateur.

**La défense basée sur la diligence raisonnable l'emporte lorsqu'un employé dissimule ses actions.** Dans *Roitelman* (2014 CCI 139), un administrateur exploitait également l'entreprise et possédait de l'expérience dans la préparation de la liste de paie et des versements de TPS. L'entreprise ayant pris de l'expansion, l'administrateur a engagé et formé lui-même une aide-comptable, à laquelle il a confié ces tâches et d'autres tâches administratives. L'administrateur travaillait souvent à l'extérieur du bureau et n'exerçait pas une supervision continue ou directe sur l'aide-comptable. Entre 2005 et 2008, la ministre a envoyé sept avis de cotisation à la société relativement à des versements qui n'avaient pas été effectués. L'aide-comptable, qui avait la responsabilité d'ouvrir le courrier, n'a jamais porté les avis de cotisation à l'attention de l'administrateur. Vers la fin de 2007, l'administrateur a constaté que plusieurs chèques destinés à la ministre, qu'il avait signés, n'avaient jamais été envoyés contrairement à ce que l'aide-comptable lui affirmait de vive voix. Lorsque l'administrateur

découvrait que des versements n'étaient pas effectués, il en discutait avec l'aide-comptable et augmentait temporairement sa supervision.

La Cour a déterminé que le critère de la CAF dans *Buckingham* (2011 CAF 142) comportait une norme objective et précisait que les administrateurs devaient démontrer qu'ils s'étaient effectivement préoccupés des versements fiscaux et s'étaient acquittés de leur obligation de soin, de diligence et d'habileté afin de prévenir le défaut de la société de verser les montants visés. La CCI a mentionné que l'administrateur avait pris des mesures raisonnables pour prévenir le défaut de la société de verser les montants visés. Ces mesures ne consistent pas à s'assurer ultérieurement que la société a obtempéré : l'administrateur doit seulement prendre les mesures concrètes qu'une personne raisonnablement prudente aurait prises dans des circonstances comparables. Les mesures prises par l'administrateur ont été contrecarrées par les actions malhonnêtes de l'aide-comptable, et le témoignage n'a pas démontré qu'il savait que les versements n'étaient pas effectués ou qu'il avait approuvé l'utilisation des versements à d'autres fins.

**La défense basée sur la diligence raisonnable échoue malgré une réduction du salaire de l'administrateur.** Dans *Antifaiff* (2014 TCC 216), la société produisait fréquemment ses déclarations de TPS en retard, et négligeait de remettre le montant net de la taxe avec ses déclarations. La CCI, citant *Buckingham*, a rejeté la défense basée sur la diligence raisonnable de l'administrateur et a conclu qu'il n'avait pas réussi à démontrer qu'il avait pris des mesures précises pour éviter que les versements ne soient pas effectués. La CCI a noté que la situation s'était répétée à plusieurs reprises et que les réductions de salaire de l'administrateur ne suffisaient pas à démontrer la diligence raisonnable, en particulier parce que ces réductions n'étaient pas expressément destinées au paiement de la TPS non versée.

**L'importance des actes de procédures et le projet de modification de la règle 145.** Dans *Bekesinski* (2014 TCC 245), l'administrateur a fait valoir qu'il avait donné sa démission comme administrateur et qu'en conséquence la prescription de deux ans s'appliquait. Une audience préliminaire (2014 CCI 35) a eu lieu en vertu de la règle 145 des règles de la CCI (procédure générale). La règle contient des indications sur l'admissibilité et la présentation d'un rapport d'expert devant la CCI. La Cour a mentionné que le rapport ne faisait pas état des données sous-jacentes recueillies, des analyses quantitatives effectuées et des ratios calculés à l'appui de l'opinion de l'expert, et qu'il était donc insuffisant car il n'énonçait pas la totalité de la preuve sur interrogatoire principal que l'expert proposait, comme l'exige la règle 145. Comme un ajournement risquait d'entraîner des délais et des coûts supplémentaires, et allait à l'encontre du but visé par la règle, la Cour a décidé d'exclure le rapport d'expert plutôt que d'ordonner que l'expert transmette son dossier. Par conséquent, lorsque le fardeau de la preuve a incombé à la ministre après que



son hypothèse selon laquelle la personne était un administrateur a été refusée, la ministre n'a présenté aucune autre preuve et l'avis de cotisation a été annulé, même si la Cour a indiqué que les explications de l'administrateur étaient faibles et qu'une antidate n'était pas improbable.

La CCI a commenté les actes de procédures négligés et inadéquats qui avaient nui à la ministre, car les hypothèses omettaient les allégations selon lesquelles la démission était antidatée et inauthentique, faits sur lesquels reposait l'action de la ministre. La Cour a indiqué que si les actes de procédures avaient été adéquats, il est probable que la ministre aurait eu gain de cause malgré l'exclusion du rapport d'expert. La Cour a aussi mentionné que les modifications que l'on propose d'apporter à la règle 145 concernent les témoins experts et l'admissibilité de leur preuve devant la CCI et qu'elles comportent des exigences précises au sujet du contenu du rapport d'expert qui correspondent aux exigences énoncées dans les Règles des Cours fédérales (DORS/98-106) 52.1 à 52.6 et 279 à 280.

**Administrateur responsable de facto.** Dans *Grupp* (2014 TCC 184), l'appelant affirmait qu'il n'était pas un administrateur au moment considéré. La LIR ne définit pas à quel moment un administrateur cesse d'exercer ses fonctions, de sorte que la Cour s'est tournée vers la législation sur les sociétés. L'article 121(1) de la Loi sur les sociétés par actions de l'Ontario précise qu'un administrateur cesse d'exercer ses fonctions lorsqu'il décède, remet sa démission, est destitué conformément à l'article 122 de la Loi ou est rendu inhabile; l'article 121(2) précise que la démission d'un administrateur prend effet à la date de réception par la société d'un écrit à cet effet ou à la date postérieure qui y est indiquée. Cependant, la Cour (se reportant à *Moll*, 2008 CCI 234) a mentionné que même si une démission est acceptée, en vertu de l'article 115(4) de la Loi de l'Ontario et en l'absence d'administrateurs, quiconque gère ou supervise la société est réputé être un administrateur. Comme l'appelant est demeuré actif au sein de l'entreprise, il était responsable à titre d'administrateur de facto après qu'il ait cessé d'être un administrateur de droit.

**Une démission non signée peut être effective.** *Gariepy* (2014 TCC 254) concerne deux appels instruits sur preuve commune. Les deux administratrices ont été les seules administratrices pendant deux ans environ, leurs conjoints ayant par la suite décidé de leur demander de démissionner pour pouvoir se nommer eux-mêmes administrateurs. L'un des conjoints, M. Chriss, avait communiqué avec le cabinet d'avocats du couple pour l'informer du changement d'administrateurs. Malgré un témoignage embrouillé, contradictoire et parfois inconciliable, la Cour a jugé que des preuves suffisantes étayaient les deux démissions. Même si les documents préparés par le cabinet d'avocats n'étaient pas signés, les conjoints avaient expressément communiqué leur intention de démissionner immédiatement. La Cour a fait observer que la Loi de l'Ontario exige seulement qu'une

démission soit notée par écrit pour prendre effet, et non pas qu'elle soit signée. (Voir aussi *Perricelli*, 2002 GSTC 71 (CCI); *Walsh*, 2009 CCI 557; et *Corkum*, 2005 CCI 755.)

Cette conclusion suffisait à rendre l'avis de cotisation nul, mais la Cour a aussi discuté de la défense basée sur la diligence raisonnable. M<sup>me</sup> Chriss était d'avis qu'elle avait démissionné; elle avait en fait démissionné et elle n'exerçait plus d'influence sur les décisions, et il était donc raisonnable – quoiqu'inhabituel – qu'elle n'ait pris aucune mesure pour éviter qu'un versement ne soit pas effectué. M<sup>me</sup> Gariepy avait consulté un autre avocat beaucoup plus tard et avait antidaté sa démission avec l'intention de tromper, ce qui indiquait qu'elle ne croyait pas raisonnablement qu'elle avait fait tout ce qu'il fallait faire pour démissionner plus tôt. Par conséquent, elle ne répondait pas aux exigences d'une défense basée sur la diligence raisonnable.

Il convient de noter que l'ARC a établi une cotisation pour les deux conjointes en leur qualité d'administratrices de droit, mais non pas aux conjoints, en leur qualité d'administrateurs de facto. Même si l'un des conjoints avait fait faillite, la possibilité de recouvrer des sommes d'un contribuable ne justifie pas de poursuivre un autre contribuable même si les deux contribuables sont mari et femme. La Cour a ajouté que l'ARC n'était maintenant pas en mesure de recouvrer au nom des Canadiens les retenues non remises de l'un ou l'autre administrateur de la société, contrairement à l'intention visée par les dispositions quant à la responsabilité des administrateurs.

**Il ne suffit pas de s'en remettre seulement aux attentes.** Dans *Maddin* (2014 TCC 277), l'appelant était l'un des trois administrateurs, et en tant qu'exploitant de l'entreprise préexistante, il entendait agir seulement à titre de conseiller en mettant à profit son expérience et ses connaissances. Néanmoins, le témoignage a démontré sa participation aux activités de l'entreprise et le contrôle qu'il exerçait sur le commis comptable. En outre, la Cour n'a pas accepté que l'administrateur ne se soit jamais informé auprès du commis comptable sur la remise des retenues sur salaire et elle a conclu que l'administrateur n'avait pas de raison de croire que l'entreprise avait les fonds nécessaires pour effectuer les versements. Un administrateur ne peut s'en remettre à ses attentes si celles-ci ne sont pas confirmées par une enquête raisonnable. Compte tenu de ses discussions avec le commis comptable et du fait qu'il savait que les sommes requises n'avaient pas été versées, il aurait été raisonnable et prudent de sa part de demander directement au commis comptable si les déductions à la source avaient été remises, même si l'on pouvait raisonnablement prédire la réponse. Cette omission était au mieux causée par l'inaction et l'absence d'une attention raisonnable et, au pire, le fait d'un acte délibéré. La Cour a aussi jugé qu'il n'était pas possible d'utiliser la défense basée sur la diligence raisonnable après que l'administrateur a eu connaissance du fait que les sommes requises n'avaient pas été versées, parce qu'à cette époque il se concentrait sur le recouvrement de

loyers et autres dettes en souffrance et non sur la remise des déductions à la source.

*Jules Lewy et Larry Nevsky*  
Dentons Canada LLP, Toronto

## L'ARTICLE 216 : REVENUS NETS DE LOCATION

Un récent bulletin d'interprétation (2014-0520701E5, 22 juillet 2014) confirme qu'un agent canadien de location immobilière peut tenir compte des dépenses admissibles engagées par un non-résident dans le calcul de l'impôt à remettre, si le non-résident a fait un choix en vertu duquel l'impôt de la partie XIII sera retenu à la source sur ses paiements nets de location (paragraphe 216(4)) et si les engagements prescrits ont été déposés et approuvés par l'ARC. L'agent canadien doit, selon l'ARC, s'assurer que le non-résident lui a communiqué toute l'information nécessaire pour pouvoir calculer de manière adéquate l'impôt de la partie XIII à remettre.

Dans les explications du bulletin d'interprétation, un agent canadien de location immobilière verse les loyers au propriétaire non résident d'un immeuble locatif canadien. Plusieurs dépenses se rattachent à cet immeuble, certaines étant engagées par l'agent et d'autres, par le non-résident. Pour que l'agent canadien puisse calculer et remettre à l'ARC les retenues d'impôt sur les loyers nets en vertu du paragraphe 216(4), le formulaire NR6, « Engagement à produire une déclaration de revenus par un non-résident touchant un loyer de biens immeubles ou réels ou une redevance forestière », doit avoir été rempli par l'agent canadien et le non-résident.

On étudie dans le bulletin le sens de l'expression « un montant quelconque de loyer ou de redevance reçu pour être remis », au paragraphe 216(4), afin de déterminer si la retenue d'impôt effectuée par un agent canadien doit être calculée sur le revenu de location du non-résident diminué des dépenses engagées par l'agent et par le non-résident. On a également demandé à l'ARC de confirmer la date à laquelle l'agent canadien doit remettre l'impôt de la partie XIII qui a été retenu et de préciser si l'agent doit remettre l'impôt au moment du versement effectif du loyer au propriétaire non résident ou au moment où le loyer est porté au crédit d'un compte en fiducie tenu par l'agent canadien.

De façon générale, l'article 215 exige d'un payeur ou d'un agent qu'il effectue des retenues et remette l'impôt de la partie XIII relativement à certaines sommes versées, créditées ou fournies à des non-résidents du Canada, y compris les loyers et les redevances de source canadienne. Un payeur qui omet de déduire ou de retenir l'impôt exigé par la partie XIII relativement à une somme payée à une personne non résidente ou portée à son crédit en vertu du paragraphe 215(6) est généralement responsable du versement de la totalité de la somme qui aurait dû être déduite ou retenue. En vertu du paragraphe 227(8.3), le payeur doit également verser des intérêts au taux

prescrit à compter du jour où la somme aurait dû être déduite ou retenue jusqu'au jour où la somme a été payée au receveur général.

Le paragraphe 216(1) permet à une personne non résidente de faire un choix en vertu duquel la valeur nette de ses loyers ou redevances forestières de source canadienne sera assujettie à l'impôt de la partie I, plutôt que leur valeur brute à l'impôt de la partie XIII. Une personne non résidente qui fait le choix prévu au paragraphe 216(1) est généralement tenue de produire une déclaration de revenus canadienne dans les deux ans suivant la fin de l'année d'imposition dans laquelle le revenu a été reçu.

Si un non-résident produit cette déclaration de revenus sans se prévaloir de l'allègement relatif à la retenue d'impôt prévu par le paragraphe 216(4), le payeur résident canadien ou l'agent doit toujours effectuer les retenues appropriées et remettre l'impôt de la partie XIII, calculé sur le revenu brut. Tout excédent d'impôt de la partie XIII remis par l'agent en sus de l'impôt ultimement exigible en vertu de la partie I donnera lieu à un remboursement d'impôt en faveur du non-résident. Lorsque certaines conditions sont respectées, toutefois, le paragraphe 216(4) prévoit un choix permettant à un agent ou à une autre personne de retenir ou de remettre l'impôt calculé sur la valeur nette (c'est-à-dire une fois déduits les décaissements déductibles dans le calcul du revenu). Le non-résident doit s'engager, selon le formulaire NR6, à produire une déclaration de revenus en vertu de la partie I dans les six mois suivant la fin de l'année d'imposition considérée (paragraphe 216(4)).

Le non-résident doit produire le formulaire NR6 au plus tard le premier jour de chaque année d'imposition, ou lorsque le premier paiement de location est exigible. L'agent doit également continuer de retenir et de remettre l'impôt du non-résident calculé sur le revenu brut de location jusqu'à ce que l'ARC approuve l'engagement écrit valide.

Dans le bulletin d'interprétation, l'ARC clarifie le sens qu'elle attribue à l'expression « un montant quelconque de loyer ou de redevance reçu pour être remis à la personne non résidente », soit le montant perçu du loyer ou des redevances, diminué de toutes les dépenses déductibles engagées par l'agent. Toutefois, comme l'indique le guide T4144, « Guide d'impôt pour le choix prévu à l'article 216 », une fois le formulaire NR6 approuvé par l'ARC, l'agent peut retenir et remettre l'impôt calculé sur le revenu net de location du non-résident. Par conséquent, l'agent canadien peut également tenir compte des dépenses admissibles engagées par le non-résident.

L'ARC ajoute que, lorsque le non-résident engage directement les dépenses admissibles, si l'agent canadien entend calculer l'impôt à retenir et à remettre sur le revenu net, il doit s'assurer que le non-résident lui a communiqué toute l'information nécessaire pour calculer le montant approprié d'impôt de la partie XIII.

L'ARC précise également que l'agent doit remettre l'impôt au plus tard le 15<sup>e</sup> jour du mois qui suit celui au cours duquel un montant lui est versé ou crédité, ou est

versé ou crédité à une autre personne au nom de la personne en faveur de qui est effectué le paiement.

Georgina Tollstam  
KPMG LLP, Toronto

## COÛTS D'EXPATRIATION DES ÉTATS-UNIS

Le fardeau de la conformité à l'impôt sur le revenu des États-Unis pour les citoyens américains vivant à l'extérieur des États-Unis s'est alourdi depuis l'entrée en vigueur de la FATCA. Les expatriations de citoyens américains se sont également accrues sensiblement. En 2013, un nombre record de 3 000 Américains ont renoncé à leur citoyenneté américaine, une hausse de plus de 200 pour cent par rapport à 2012; dans la première moitié de 2014, 1 577 particuliers ont renoncé à leur citoyenneté américaine. Le nombre croissant de demandes a donné lieu à l'apparition de listes d'attente jusqu'en 2015 pour un rendez-vous avec les consulats de Toronto et de Montréal en vue de procéder à une renonciation. À compter du 12 septembre 2014, le Département d'État des États-Unis a majoré les droits de traitement d'une demande de renonciation, les faisant passer de 440 à 2 350 \$, une augmentation de 422 pour cent, ce qui a généré des rentrées additionnelles estimatives de plus de 4,5 M\$ pour le Département d'État. Le présent article résume les coûts techniques d'une renonciation.

Depuis le 17 juin 2008, un impôt d'expatriation américain s'applique à tout citoyen américain ou détenteur d'une carte verte à long terme qui renonce à sa citoyenneté ou sa résidence aux États-Unis. L'impôt s'applique si l'un des trois critères suivants est satisfait :

1. la valeur nette du contribuable dépasse 2 M\$ à la date d'expatriation;
2. l'impôt américain annuel moyen à payer du contribuable pour les cinq années précédentes se chiffre à au moins 157 000 \$ (en 2014);
3. le contribuable ne peut attester l'observance de toutes ses obligations fiscales aux États-Unis pour les cinq années précédentes.

Un particulier qui satisfait à l'un ou l'autre de ces trois critères est un soi-disant expatrié visé (« *covered expatriate* ») et il est assujéti à l'impôt d'expatriation, aux fins duquel il est réputé avoir vendu ses biens à la JVM sans égard à leur emplacement le jour précédant celui où il cesse d'être un citoyen ou un résident des États-Unis. Dans la plupart des cas, l'impôt, qui est fondé sur la valeur de marché, est levé sur l'excédent du gain net sur 680 000 \$ (en 2014). Certains contrats de retraite et de rémunération différée sont également imposés et le paiement de l'impôt est exigé. Le contribuable peut choisir de différer le paiement de l'impôt d'expatriation jusqu'à ce que le bien soit effectivement vendu, mais des intérêts s'appliquent et une garantie adéquate (le plus

souvent une caution) doit être fournie; un report n'est pas admis pour la plupart des comptes à imposition différée.

Quelques exceptions limitées s'appliquent si le particulier satisfait au critère de la valeur nette ou de l'impôt sur le revenu à payer. Une personne ayant la double citoyenneté à sa naissance est exemptée de l'impôt d'expatriation si elle n'a pas été résidente des États-Unis pendant plus de 10 des 15 années précédentes. De plus, un citoyen américain qui est un enfant peut renoncer à la citoyenneté dans les six mois suivant son 18<sup>e</sup> anniversaire, sous réserve de la même restriction concernant la résidence aux États-Unis. Dans l'un et l'autre cas, cependant, le particulier doit s'être pleinement conformé à l'impôt des États-Unis pour les cinq années précédentes.

Un impôt d'héritage important s'applique à certains dons ou legs que reçoit un citoyen ou résident américain d'un expatrié visé après la renonciation. Le bénéficiaire est imposé au taux d'impôt le plus élevé sur les dons ou les successions au moment de la réception (actuellement, 40 pour cent); aucune exception ne s'applique si ce n'est l'exclusion annuelle de 14 000 \$ de dons ou de legs. On omet souvent de tenir compte de cet aspect des règles de l'impôt d'expatriation même s'il peut avoir des conséquences importantes pour les membres de la famille qui demeurent des citoyens américains.

Kevin Gluc  
Hodgson Russ LLP, Buffalo

## LA CONVENTION FAIT FI DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES POUR S'ATTACHER À LA RÉALITÉ

Dans une IT (2013-051615117, 14 avril 2014), l'ARC affirme que la vente par une société étrangère (Sétr) de ses actions d'une Scan est imposable au Canada si la Scan détient une participation dans une société de personnes canadienne qui détient des biens immeubles canadiens commerciaux. L'ARC explique qu'étant donné que les actions tirent principalement leur valeur de biens immeubles canadiens, l'article XIII(3) de la convention entre le Canada et le pays X s'applique. Le libellé des dispositions de la convention est semblable à celui de l'article XIII de la convention entre le Canada et les États-Unis.

La règle de transparence de l'article XIII(3) de la convention entre le Canada et les États-Unis ne parle que des actifs détenus directement par la Scan. L'ARC affirme maintenant qu'aux fins de la convention, une société de personnes canadienne n'est pas une personne distincte de ses associés canadiens, et que les biens immeubles détenus dans la société de personnes entrent dans les actifs de chaque associé canadien selon son pourcentage de participation dans la société.

À la lumière des faits donnés dans l'IT, la Scan est détenue par une Sétr. La Scan détient une participation dans deux sociétés de personnes canadiennes qui

détiennent chacune des biens immeubles canadiens commerciaux. La Sétr vend ses actions de la Scan en réalisant un gain en capital. Ce gain en capital est-il imposable au Canada en vertu de la convention entre le Canada et les États-Unis du fait que les actions de la Scan tirent principalement leur valeur de biens immeubles situés au Canada? Sous réserve de quelques exceptions, un gain en capital provenant de la vente d'un bien n'est imposable que dans le pays de résidence du contribuable – par exemple, en vertu de l'article XIII(4) de la convention entre le Canada et les États-Unis. Une exception permet au Canada d'imposer un gain en capital sur un bien immeuble situé au Canada et inclut à cet effet un gain en capital provenant de l'action d'une société résidant au Canada dont la valeur est principalement tirée de biens immeubles situés au Canada (article XIII(3)b)(ii) de la convention entre le Canada et les États-Unis).

L'ARC a conclu que les actions de la Scan tiraient principalement leur valeur des biens immeubles situés au Canada, bien qu'en général une participation dans une société de personnes canadienne ne soit pas un bien immeuble même si la valeur de la société de personnes est tirée de biens immeubles.

L'ARC avait affirmé précédemment que la convention entre le Canada et les États-Unis n'incluait dans les biens immeubles de la société que les actifs que celle-ci détenait directement; l'IT' actuelle dit que la convention pertinente parle des « [traduction] gains provenant de la disposition d'actions de la société [...] dont les actifs sont principalement des biens immeubles ». À cette fin, la société n'incluait les biens immeubles détenus par une société de personnes que si ceux-ci faisaient partie des actifs de la Scan.

L'ARC privilégie maintenant la position selon laquelle une société de personnes ne devrait pas être prise en considération séparément de ses associés aux fins de la convention et que les actifs de la société de personnes devraient être considérés comme les actifs des associés. En conséquence, les biens immeubles situés au Canada qu'une Scan détient par l'intermédiaire d'une société de personnes devraient être considérés comme étant détenus directement par la Scan dans la même proportion que le pourcentage des parts que la Scan détient dans la société de personnes.

L'ARC a affirmé en outre que le calcul « comme si » fait en vertu du paragraphe 96(1) de la Loi, qui suppose qu'une société de personnes est une personne distincte, vaut à des fins précises de la Loi (par exemple pour le calcul du bénéfice de la société de personnes). Cependant, le calcul « comme si » se fonde sur le fait qu'une société de personnes n'est pas une entité distincte, et il ne s'applique pas lorsqu'on cherche à déterminer si les actifs d'une société sont principalement des biens immeubles aux fins de la convention.

*Marlene Cepparo*  
KPMG LLP, Toronto

© 2014, La Fondation canadienne de fiscalité. 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, la Fondation canadienne de fiscalité, 595 Bay Street, bureau 1200, Toronto, Canada M5G 2N5; courriel : [mgaughan@ctf.ca](mailto:mgaughan@ctf.ca).

En publiant *Canadian Tax Highlights* et *Faits saillants en fiscalité canadienne*, la Fondation canadienne de fiscalité 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 la Fondation canadienne de fiscalité 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.