

apff

association
de planification
fiscale et financière

R E V U E

A

PFF

PLANIFICATION

FISCALE

ET SUCCESSORALE

Vol. 28, n° 3 • 2007-2008

Certains problèmes liés au traitement fiscal des actifs incorporels <i>Patrick Delisle</i>	303
Les avantages accessoires et l'équité fiscale <i>Dany Deschênes</i>	329
Notions de groupe de personnes <i>Mélanie Roy</i>	359
L'application des taxes de vente canadiennes sur les produits du secteur pharmaceutique <i>Nathalie Vanasse</i>	393
Administrateurs de sociétés, attention! <i>Sandra Hassan et René-Philippe Harvey</i>	425
Les enjeux des affaires <i>General Motors</i> et <i>ACPM</i> quant au droit de réclamer la TPS sur les honoraires relatifs aux services de gestion de placements <i>Nathalie Bellefleur</i>	455

**Revue de
planification fiscale
et successorale**

Cette publication doit être citée : (2007-2008), vol. 28, n° 3
*Revue de planification fiscale
et successorale*

Les opinions exprimées dans cette publication sont propres aux auteurs des articles. L'exactitude des citations et des références relève de la responsabilité des auteurs.
--

Veillez adresser toute correspondance à :

APFF

1100, boul. René-Lévesque Ouest, bureau 660

Montréal (Québec) H3B 4N4

Téléphone : (514) 866-2733 – (sans frais) 1 877 866-2733

Télécopieur : (514) 866-0113 – (sans frais) 1 877 866-0113

Courriel : apff@apff.org – Site Internet : www.apff.org

© 2008, Association de planification fiscale et financière

Tous droits réservés. La reproduction ou transmission, sous quelque forme ou par quelque moyen (électronique ou mécanique, y compris la photocopie, l'enregistrement ou l'introduction dans tout système informatique ou de recherche documentaire) actuellement connu ou non encore inventé, de toute partie de la présente publication, faite sans le consentement écrit de l'éditeur est interdite sauf dans le cas où quelqu'un désire citer de courts extraits. Dans ce dernier cas, mention doit absolument être faite et de l'auteur et de la revue comme source de référence.

ISSN 0708-5079

Dépôt légal, 4^e trimestre 2008

Bibliothèque nationale du Québec

Bibliothèque nationale du Canada

COMITÉ DE LA REVUE

PRÉSIDENTE :

Suzanne Landry

Ph. D., M. Fisc., FCA, FCMA
Professeure titulaire de comptabilité
et fiscalité Roland-Chagnon

HEC Montréal

COORDONNATRICE :

Diane Gagnon, avocate

Directrice de l'édition – APFF

MEMBRES :

Marie-Pierre Allard, avocate, M. Fisc.

Université de Sherbrooke

Mélanie Beaulieu, avocate

Agence du revenu du Canada

France Bordeleau, CGA, M. Fisc.

Standard Life

Christophe De Koster, avocat, M. Fisc.

Heenan Blaikie s.e.n.c.r.l., s.r.l.

Paule Gauthier, CA, LL.M. fisc., TEP

RBC Dominion Valeurs Mobilières

Yves-André Grondin, avocat,

M. Fisc., CPA

Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

Chantal Jacquier, avocate

Jean-François Lemoine, CA,

LL.M. fisc.

Ernst & Young s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Michel Ostiguy, avocat, M. Fisc.

Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

Dave Santerre, CA, LL.M. fisc.

PricewaterhouseCoopers s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Julie Hélène Tremblay, avocate,

M. Fisc.

Jean-Pierre Vidal, CA, CPA, Ph. D.

HEC Montréal

Toute personne, membre de l'APFF, désireuse de participer aux travaux de la *Revue* peut communiquer avec M^e Diane Gagnon, directrice de l'édition, par téléphone au (514) 866-2733, poste 209, ou sans frais au 1 877 866-2733, ou à l'adresse électronique suivante : gagnond@apff.org.

POLITIQUE ÉDITORIALE

Toute personne, membre de l'APFF, intéressée à publier dans la *Revue de planification fiscale et successorale* est invitée à soumettre un texte à l'APFF.

La *Revue* est publiée quatre fois par année et est distribuée à tous les membres de l'APFF. Elle présente des textes qui contribuent à l'avancement des connaissances et à l'amélioration des compétences en matière de fiscalité et de gestion patrimoniale. Ses lecteurs sont des experts chevronnés : avocats, notaires, experts-comptables, économistes et autres professionnels.

Un texte présenté pour une éventuelle publication dans la *Revue* ne devra pas avoir été publié ailleurs ou être soumis chez un autre éditeur. Le texte doit être rédigé en français et ne doit pas dépasser 17 500 mots.

Le texte sera soumis à une double lecture à l'aveugle; l'identité de l'auteur ne sera pas connue des réviseurs au moment de l'évaluation. Bien que certains réviseurs *ad hoc* soient aussi consultés, la majorité des réviseurs sont choisis parmi les membres du comité de rédaction de la *Revue*.

Un article soumis pour une éventuelle publication dans la *Revue* peut être :

- 1) accepté d'emblée;
- 2) accepté après que l'auteur eut apporté les modifications requises par la présidente du comité, sur l'avis des réviseurs;
- 3) refusé.

L'auteur dont l'article est accepté pour publication devra soumettre un résumé de 200 à 300 mots en français et en anglais.

Un texte approuvé sera par la suite revu et corrigé par le service de l'édition et soumis aux normes de présentation de l'APFF pour sa publication dans la *Revue*.

Une personne intéressée à publier un texte dans la *Revue* est invitée à communiquer avec M^e Diane Gagnon, directrice de l'édition et coordonnatrice du comité, par téléphone au (514) 866-2733, poste 209, ou sans frais au 1 877 866-2733, ou à l'adresse électronique suivante : gagnond@apff.org.

SOMMAIRE DE LA REVUE

Vol. 28, n° 3 • 2007-2008

- **Certains problèmes liés au traitement fiscal des actifs incorporels**
Patrick Delisle 303
 - **Les avantages accessoires et l'équité fiscale**
Dany Deschênes 329
 - **Notions de groupe de personnes**
Mélanie Roy 359
 - **L'application des taxes de vente canadiennes sur les produits du secteur pharmaceutique**
Nathalie Vanasse 393
 - **Administrateurs de sociétés, attention!**
Sandra Hassan et René-Philippe Harvey 425
 - **Les enjeux des affaires *General Motors* et *ACPM* quant au droit de réclamer la TPS sur les honoraires relatifs aux services de gestion de placements**
Nathalie Bellefleur 455
-

CERTAINS PROBLÈMES LIÉS AU TRAITEMENT FISCAL DES ACTIFS INCORPORELS

PATRICK DELISLE, CGA, LL.M. FISC.
HARDY NORMAND & ASSOCIÉS S.E.N.C., CA

PRÉCIS

Avant 1972, les dépenses appelées éléments incorporels avaient un traitement fiscal désavantageux par rapport aux autres dépenses ou par rapport aux biens amortissables. Aujourd'hui ces dépenses ont un traitement fiscal qui est semblable aux autres biens amortissables. Ainsi, le législateur a voulu les traiter, d'une part, comme des biens amortissables permettant une déduction semblable à l'amortissement et, d'autre part, comme des immobilisations non amortissables permettant un rapprochement avec le traitement du gain en capital. En vue de suivre le traitement fiscal de ces biens, plusieurs modifications ont été apportées à cette section de la loi depuis 1972.

L'objectif du présent article n'est pas de déterminer ce que représente ou non un actif incorporel, mais bien d'analyser diverses transactions impliquant ces biens. À la suite des changements de taux d'inclusion des gains en capital lors du Budget fédéral de 2000, plusieurs articles de la loi ayant un lien avec le traitement des actifs incorporels ont été modifiés. Vous retrouverez donc dans cet article quelques situations pouvant donner lieu à des conséquences fiscales problématiques.

ABSTRACT

Prior to 1972, eligible capital property was afforded unfavorable tax treatment in comparison with other expenses or depreciable property. Currently, these expenses are given a tax treatment similar to that of depreciable property. The legislator therefore intended, on one hand, to treat eligible capital property like depreciable property by providing for a yearly deduction similar to capital cost allowance and, on the other hand, to treat such property like undepreciable capital property by allowing for a reconciliation with the treatment of capital gains. In order to follow the tax

treatment of this type of property, several amendments to the *Income Tax Act* have been made since 1972.

This article is not intended to determine what constitutes an intangible asset, but rather to analyse different transactions involving such assets. Following the changes to the capital gains inclusion rates announced in the 2000 Federal Budget, many sections of the Act relating to the treatment of intangible assets were modified. You will find in this article certain situations that can lead to problematic tax consequences.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	307
1. RÈGLES GÉNÉRALES	307
1.1. DÉFINITION.....	307
1.2. MONTANT CUMULATIF DES IMMOBILISATIONS ADMISSIBLES.....	308
1.2.1. Fonctionnement général de la méthode.....	308
1.2.2. Sommaire du compte.....	309
2. TRANSACTION D'ACTIF INCORPOREL ENTRE PERSONNES AYANT UN LIEN DE DÉPENDANCE	310
2.1. HISTORIQUE DES TAUX D'INCLUSION.....	310
2.2. PROJET DE LOI C-10.....	311
2.2.1. Immobilisations autres qu'incorporelles	311
2.2.2. Actif incorporel.....	312
2.2.3. Moment de l'existence du lien de dépendance.....	312
3. SITUATIONS OÙ UN CHOIX EN VERTU DE L'ARTICLE 110.6 L.I.R. A ÉTÉ EFFECTUÉ.....	314
3.1. CESSATION DE L'ENTREPRISE ET DÉDUCTION DU SOLDE DU MONTANT CUMULATIF DES IMMOBILISATIONS ADMISSIBLES	314
3.1.1. Règles générales.....	314
3.1.2. Problématique de double imposition lorsqu'un choix a été effectué	315
3.2. DÉCÈS D'UN PARTICULIER	319
3.2.1. Règles générales.....	319
3.2.2. Problématique de double imposition lorsqu'un choix a été effectué	320
3.3. ANALYSE DE DIVERSES TRANSACTIONS.....	321
3.3.1. Disposition à perte d'un bien en immobilisations admissibles.....	321
3.3.2. Choix de 1994 pour les participations dans une entité intermédiaire	322
4. CALCUL DU COMPTE DE DIVIDENDES EN CAPITAL	323
4.1. RÈGLE GÉNÉRALE.....	323
4.2. MONTANT INCLUS AU COMPTE DE DIVIDENDES EN CAPITAL LORS DE LA DISPOSITION D'IMMOBILISATIONS ADMISSIBLES	324

4.3.	CHOIX DE CONSIDÉRER LA DISPOSITION D'UN BIEN EN IMMOBILISATIONS ADMISSIBLES À TITRE DE GAIN	
	EN CAPITAL	325
	4.3.1. Choix	325
	4.3.2. Inclusion au compte de dividendes en capital	325
4.4.	COMPARAISON AVEC LES AUTRES IMMOBILISATIONS	326
4.5.	PRINCIPE D'INTÉGRATION	326
	CONCLUSION	327

INTRODUCTION*

Avant 1972, un certain nombre de dépenses appelées éléments incorporels n'étaient pas déductibles du revenu d'entreprise et n'étaient pas non plus amortissables¹. Aux fins fiscales, ces dépenses étaient ce que l'on appelle un « *nothing* » pour le contribuable. En d'autres termes, cette dépense nécessaire à l'exploitation de l'entreprise avait un traitement fiscal pénalisant par rapport à une autre dépense. Ces dépenses ont aujourd'hui un traitement fiscal plus avantageux qui est semblable aux biens amortissables, avec toutefois certaines particularités. Ces dépenses sont considérées comme des « dépenses en capital admissibles ». Au cours des années, plusieurs modifications ont été apportées à cette section de la loi, ne donnant toutefois pas toujours l'effet escompté.

1. RÈGLES GÉNÉRALES

1.1. DÉFINITION

L'objectif de ce texte n'est pas d'étudier ce qui est ou n'est pas un actif incorporel, mais bien d'analyser diverses transactions impliquant ces biens. Par contre, avant de pouvoir faire cette analyse, il serait opportun d'en faire une brève description sans toutefois examiner en détail la caractérisation d'une telle dépense.

En vertu de la loi, une immobilisation admissible est un « bien dont la disposition aurait pour contrepartie partielle un montant en immobilisations admissibles au titre d'une entreprise »². Cette définition fait référence à un test de résultat pour le contribuable s'il avait disposé du bien plutôt que de l'avoir acquis.

De façon générale, les immobilisations admissibles sont des immobilisations incorporelles, comme l'achalandage et d'autres éléments incorporels, dont le coût ne donne pas droit à une déduction pour

* L'auteur tient à remercier M. Marcel Lemay, associé, FCA chez Hardy Normand & associés S.E.N.C., CA, de sa précieuse collaboration à la rédaction de ce texte.

¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-143R3, « Sens de l'expression "dépenses en capital admissibles" », 29 août 2002, par. 1.

² *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »), art. 54.

amortissement (ci-après « DPA ») et qui n'est pas déductible comme dépense courante durant l'année où les biens ont été acquis³.

De manière plus pratique, c'est dans un bulletin d'interprétation⁴ de l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC ») qu'on peut retrouver des cas concrets de ce que peuvent représenter des dépenses en capital admissibles. Sans toutes les nommer, on peut retenir les suivantes :

- les listes de clients;
- les marques de commerce;
- les brevets, franchises, concessions, permis à durée illimitée;
- les frais de constitution, de réorganisation ou de fusion;
- les droits ou permis gouvernementaux, tels les quotas de lait et les permis de transport.

1.2. MONTANT CUMULATIF DES IMMOBILISATIONS ADMISSIBLES⁵

1.2.1. Fonctionnement général de la méthode

Le montant cumulatif des immobilisations admissibles (ci-après « MCIA ») d'une entreprise est l'équivalent d'un compte de dépenses. Ce compte doit être déterminé à l'égard d'une entreprise donnée⁶. Ce qui veut dire que si un contribuable exploite plus d'une entreprise de façon simultanée⁷, il pourrait avoir deux comptes de MCIA. Dans la plupart des

³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-123R6, « Transactions mettant en jeu des immobilisations admissibles », 1^{er} juin 1997, par. 1; AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-313R2, « Immobilisations admissibles – Règles applicables lorsque le contribuable cesse d'exploiter une entreprise ou est décédé », 21 avril 1995 et AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-386R, « Montants en immobilisations admissibles », 30 octobre 1992, par. 1.

⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 1.

⁵ Par. 14(5) L.I.R.

⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 3, par. 2.

⁷ Pour déterminer s'il existe ou non plus d'une entreprise distincte, il faut consulter AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-206R, « Entreprises distinctes », 29 octobre 1979.

cas, chaque contribuable doit calculer un seul MCIA pour son entreprise. Contrairement aux transactions impliquant des biens en immobilisations, le coût et le produit de disposition de chaque bien ne sont pas examinés pour déterminer les montants de récupération et de gain en capital. L'analyse des transactions s'effectue selon le principe du regroupement dans un seul et même compte, soit le MCIA.

Le législateur a voulu traiter les immobilisations admissibles, d'une part, comme des biens amortissables et, d'autre part, comme des immobilisations non amortissables. Le MCIA ressemble au calcul de la fraction non amortie du coût en capital d'une catégorie prescrite⁸. Par contre, seule une fraction du coût et du produit de disposition modifie le compte, la règle de la demi-année⁹ et la règle de « prêt à être mis en service »¹⁰ ne s'appliquent pas. De plus, toute disposition de ce type de bien génère habituellement un revenu d'entreprise et non un gain en capital.

Avec le temps, le calcul du MCIA s'est allongé pour tenir compte d'une panoplie de rajustements. De 1972 à 1987, seulement la moitié des dépenses en capital admissibles était incluse dans le MCIA aux fins d'une déduction. Lors d'une disposition, seulement la moitié du montant était retranchée du solde. Lorsque le solde devenait négatif, ce solde était imposable au même taux d'inclusion que les gains en capital. Lors de la réforme de 1987, les taux d'inclusion des gains en capital sont passés de la moitié aux deux tiers puis aux trois quarts. À ce moment, et depuis ce temps, le taux d'inclusion des dépenses en capital admissibles est resté aux trois quarts, et ce, malgré les changements qui ont été apportés au taux d'inclusion des gains en capital¹¹.

1.2.2. Sommaire du compte

De façon générale, le MCIA pourrait être résumé comme étant les trois quarts du total cumulatif des dépenses en capital admissibles, diminué des trois quarts du total des produits nets de dispositions d'immobilisations admissibles, des déductions réclamées par les années passées et des montants appliqués en vertu d'un règlement de dette.

⁸ Voir la définition de « fraction non amortie du coût en capital » au paragraphe 13(21) L.I.R.

⁹ En vertu du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., 1978, c. 945 et mod., par. 1100(2), la DPA d'un bien acquis dans l'année est réduite de moitié.

¹⁰ En vertu du paragraphe 13(26) L.I.R.

¹¹ L'historique des taux d'inclusion sera vu à la section 2.1.

Lorsque le solde résiduel du compte est positif, le contribuable pourra déduire¹² de son revenu d'entreprise un montant de 7 % du solde de son MCIA à la fin de son année d'imposition. Outre le fait que la déduction permise soit au prorata du nombre de jours de l'année d'imposition du contribuable, il n'existe aucune autre règle particulière pour la déduction. Ce taux est l'équivalent d'une déduction de 5,25 %¹³ du coût d'acquisition du bien en immobilisations admissibles (ci-après « BIA »). Ce taux s'applique aux années d'imposition commençant après juin 1988 dans le cas des sociétés et aux exercices qui commencent après 1987 dans les autres cas. Avant cette date, le taux effectif de la déduction était de 5 % de la dépense, soit la moitié de 10 %. Bien qu'il ait légèrement augmenté, ce taux de déduction reflète le taux qui était antérieurement permis.

Si le solde du MCIA est négatif à la fin de l'année d'imposition, soit lorsque le total des éléments négatifs excède les éléments positifs du MCIA, alors un montant sera inclus au revenu¹⁴ du contribuable sous deux formes possibles. D'abord, le contribuable devra inclure dans son revenu tiré d'une entreprise un montant égal au total des déductions¹⁵ réclamées antérieurement. Par la suite, si le solde du MCIA demeure toujours négatif, une fraction des deux tiers du solde doit être incluse au calcul du revenu. La fraction des deux tiers représente en fait une inclusion au revenu de 50 % du gain ($\frac{2}{3} \times \frac{3}{4} = \frac{1}{2}$), car il faut se rappeler que seulement les trois quarts des éléments entrent dans le calcul du solde du compte. Pour les années d'imposition se terminant après le 27 février 2000 et avant le 18 octobre 2000, ce taux est remplacé par huit neuvièmes pour refléter un taux d'inclusion de deux tiers.

2. TRANSACTION D'ACTIF INCORPOREL ENTRE PERSONNES AYANT UN LIEN DE DÉPENDANCE

2.1. HISTORIQUE DES TAUX D'INCLUSION

Bien qu'ils soient différents, les calculs concernant des transactions d'immobilisations admissibles ont toujours suivi le même taux d'inclusion au revenu que le taux d'inclusion des gains en capital. Malgré le fait que les taux d'inclusion des gains en capital soient passés à deux tiers à la suite du

¹² En vertu de l'alinéa 20(1)b) L.I.R.

¹³ $7\% \times \frac{3}{4} = 5,25\%$.

¹⁴ En vertu du paragraphe 14(1) L.I.R.

¹⁵ En vertu de l'alinéa 20(1)b) L.I.R.

Budget fédéral de février 2000¹⁶ et à la moitié à la suite de l'Énoncé économique d'octobre 2000¹⁷, le taux d'inclusion dans le MCIA des dépenses en capital admissibles est demeuré inchangé à trois quarts.

2.2. PROJET DE LOI C-10¹⁸

Le fait que la fraction d'une dépense en capital admissible soit demeurée à trois quarts malgré le fait que le taux d'inclusion des gains en capital et le taux d'inclusion au revenu soient passés à la moitié a nécessité plusieurs modifications à la loi afin d'obtenir un traitement des immobilisations incorporelles semblable au traitement fiscal des autres immobilisations. Le Projet de loi C-10 a apporté quelques-unes de ces modifications.

2.2.1. Immobilisations autres qu'incorporelles

Aux seules fins du calcul de la DPA, il existe une règle¹⁹ particulière pour établir le coût en capital d'un bien amortissable d'une catégorie prescrite qui a été acquis dans le cadre d'une transaction entre personnes ayant un lien de dépendance. Le transfert de biens amortissables à la suite du décès d'un particulier est exclu de cette règle. Ainsi, le montant qui sera amortissable pour l'acquéreur ne pourra excéder le coût indiqué du bien amortissable pour l'auteur du transfert et de la fraction imposable du gain en capital réalisé par celui-ci. Par conséquent, la fraction non imposable du gain en capital réalisé par l'auteur du transfert ne pourra être amortissable par une personne liée à l'auteur du transfert. Il est à noter que cette présomption est uniquement applicable dans le cadre du calcul de la DPA²⁰ et de la

¹⁶ CANADA, ministère des Finances, *Le plan budgétaire de 2000*, 28 février 2000.

¹⁷ CANADA, ministère des Finances, *Énoncé économique et mise à jour budgétaire de 2000*, 18 octobre 2000.

¹⁸ CANADA, Chambre des communes, *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, notamment en ce qui concerne les entités de placements étrangères et les fiduciaires non-résidentes ainsi que l'expression bijuridique de certaines expressions de cette loi, et des lois connexes*, Projet de loi C-10 (ancien Projet de loi C-33, version du 29 octobre 2007). Il importe de préciser que certaines dispositions fiscales traitées dans le présent texte étaient incluses dans le Projet de loi C-10 qui a été retiré lors du déclenchement des élections fédérales. Le présent texte est rédigé en tenant pour acquis qu'un nouveau projet de loi, contenant des mesures proposées dans le Projet de loi C-10, sera déposé à la Chambre des communes sous peu.

¹⁹ Prévues à l'alinéa 13(7)e) L.I.R.

²⁰ Art. 20 L.I.R.

récupération de l'amortissement²¹. Le calcul du gain en capital n'est pas touché par cette règle, car la présomption pour le coût indiqué du bien n'existe pas aux fins du calcul du gain en capital.

Lors de la Table ronde sur la fiscalité fédérale de l'Association de planification fiscale et financière de 2002²², la question avait été posée à savoir s'il existait une restriction semblable à celles prévues à l'alinéa 13(7)e L.I.R. pour les immobilisations admissibles. À ce moment, l'ARC avait répondu qu'outre les règles visées au paragraphe 14(3) L.I.R., il n'y avait pas d'autres restrictions prévues par la loi.

2.2.2. Actif incorporel

Une modification à l'article 14 L.I.R. a été apportée visant les transferts de BIA après le 20 décembre 2002 afin d'harmoniser la restriction prévue pour les immobilisations. La modification vient réduire le montant à inclure au MCIA de la fraction non imposable du gain réalisé par une personne avec laquelle l'acquéreur a un lien de dépendance (ci-après « réduction pour amortissement »).

Dans la modification proposée, on fait référence à une immobilisation admissible qu'un contribuable a acquise d'une personne ayant un lien de dépendance, et **dont il n'a pas disposé avant le moment donné**. Cette exclusion aux fins de la réduction pour amortissement est très importante. En effet, c'est grâce à cette petite exclusion qu'une double imposition d'un même montant sera évitée dans certaines circonstances.

2.2.3. Moment de l'existence du lien de dépendance

Qu'advient-il de la réduction pour amortissement lorsque le contribuable n'a plus de lien de dépendance avec le cessionnaire de l'immobilisation admissible?

Il faut se rappeler que l'objectif de l'amendement proposé est de restreindre l'amortissement fiscal sur un montant représentant la fraction non imposable d'un gain réalisé lors d'une disposition d'un BIA entre personnes

²¹ Art. 13 L.I.R.

²² « Table ronde sur la fiscalité fédérale », dans *Congrès 2002*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2003, pp. 57:1-70, question 13, aux pages 57:28-29; AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2002-0156835, 11 octobre 2002.

ayant un lien de dépendance. À quel moment devons-nous déterminer le lien de dépendance entre le cédant et le cessionnaire? Est-ce que le lien de dépendance doit exister au moment du transfert du bien ou au moment de déterminer le solde de MCIA d'un contribuable, donc chaque année? La nouvelle formule du MCIA fait référence à une personne ou société de personnes ayant un lien de dépendance avec le contribuable **relativement à la disposition**, ce qui n'est pas clair en soi. L'intention du législateur quant à la réduction pour amortissement apportée au MCIA est qu'elle soit semblable à la restriction pour les biens amortissables²³. L'alinéa 13(7)e) L.I.R., quant à lui, fait référence à un bien amortissable d'une catégorie prescrite qui a été acquis auprès d'une personne avec laquelle le cédant **avait un lien de dépendance**. Cet alinéa nous semble un peu plus clair quant à l'interprétation à faire du moment de la détermination du lien de dépendance entre le cessionnaire et le cédant. Puisque le temps de l'indicatif imparfait a été employé à l'alinéa 13(7)e) L.I.R., on fait donc référence à un fait qui a eu lieu à un moment précis dans le passé. Par conséquent, nous pensons qu'il faut l'interpréter comme le lien de dépendance pouvant exister au moment de l'acquisition du bien amortissable d'une catégorie prescrite.

Dans une interprétation technique²⁴, l'ARC est venue confirmer que c'est au moment de l'acquisition du BIA par le cessionnaire qu'il faut déterminer l'existence ou non d'un lien de dépendance avec le cédant du bien. Ainsi, dans cette interprétation, on présente une situation où une société canadienne imposable transfère son achalandage en faveur d'une filiale nouvellement constituée détenue à part entière, suivi d'une disposition de la totalité des actions du capital-actions de la nouvelle filiale en faveur d'une société n'ayant aucun lien de dépendance avec le cédant de l'achalandage. Lors du transfert de l'achalandage par la cédante en faveur de sa filiale, la réduction pour amortissement du MCIA est applicable pour la filiale, car la société mère et la filiale ont entre elles un lien de dépendance au moment du transfert. À la suite du transfert de l'achalandage, la société mère cède ses actions de la filiale à une personne sans lien de dépendance. Par conséquent, à la suite de son acquisition de contrôle, la filiale n'a plus de lien de dépendance avec le cédant de son BIA. Par contre, son MCIA se voit toujours réduit par la fraction non imposable du gain réalisé par la cédante de l'achalandage, car la filiale avait un lien de dépendance avec la société qui lui a cédé le bien au moment de son acquisition.

²³ Visée par l'alinéa 13(7)e) L.I.R.

²⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2003-0027245, 16 décembre 2003.

Dans une telle situation, cette nouvelle règle fait en sorte que la filiale qui a été acquise pourra amortir un montant moindre de son MCIA. En effet, si dans les faits la société canadienne imposable ayant cédé l'achalandage avait procédé à une vente d'actifs plutôt qu'à une vente d'actions, l'acquéreur aurait été en mesure d'amortir le plein montant de la dépense en capital admissible attribuable à l'achalandage sans voir réduire son MCIA. De plus, l'acquéreur sans lien de dépendance aurait pu par la suite transférer l'achalandage dans une société nouvellement constituée, détenue à part entière, pour se retrouver dans la même situation que lors d'une vente d'actions.

3. SITUATIONS OÙ UN CHOIX EN VERTU DE L'ARTICLE 110.6 L.I.R. A ÉTÉ EFFECTUÉ

3.1. CESSATION DE L'ENTREPRISE ET DÉDUCTION DU SOLDE DU MONTANT CUMULATIF DES IMMOBILISATIONS ADMISSIBLES²⁵

3.1.1. Règles générales

De façon générale, un contribuable qui continue d'exploiter son entreprise et qui a un solde de MCIA positif en fin d'année d'imposition pourra demander une déduction maximale de 7 % de ce solde. D'un autre côté, un solde négatif aura pour effet l'ajout d'un montant au revenu du contribuable²⁶.

Lorsqu'un contribuable cesse d'exploiter son entreprise et qu'il a disposé de l'ensemble de ses immobilisations admissibles, sauf celles sans valeur, qu'il détenait relativement à son entreprise, alors celui-ci doit déduire un montant égal au solde de son MCIA²⁷. Toutefois, si le contribuable est encore propriétaire d'immobilisations admissibles ayant une valeur marchande, alors aucune déduction n'est possible pour ce dernier.

Quelles sont les possibilités pour un contribuable ayant pour seule immobilisation admissible un achalandage qui s'avère être sans valeur quelques années plus tard? Outre la déduction finale possible dans les seules circonstances prévues lors de la cessation d'entreprise²⁸, un contribuable ne

²⁵ Par. 24(1) L.I.R.

²⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 3, par. 1.

²⁷ En vertu de l'alinéa 24(1)a) L.I.R.

²⁸ Par. 24(1) L.I.R.

peut que se contenter d'une mince déduction de 7 % de son MCIA. Puisqu'au départ, l'acquisition d'achalandage est une dépense en capital, aucune déduction pour radiation d'achalandage n'est possible²⁹. En d'autres termes, « pas de radiation de dépenses en capital admissibles, une déduction de 7 % pour la vie! »³⁰.

Les conséquences sont quelque peu modifiées pour un contribuable lorsque celui-ci a cessé d'exploiter son entreprise et que par la suite, son conjoint ou une société que le contribuable contrôle personnellement, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, exploite l'entreprise et acquiert tous les biens qui ont une valeur à ce moment et qui étaient des immobilisations admissibles afférentes à l'entreprise dont le particulier était propriétaire. L'exception à la règle générale empêche un contribuable de déduire le solde de son compte de MCIA à la suite d'un transfert en faveur de son conjoint ou en faveur d'une société qu'il contrôle. Ainsi, sans qu'aucun choix ait à être effectué, le solde du MCIA sera transféré³¹ sans incidence fiscale à son conjoint ou à la société qu'il contrôle. Ces règles ont pour conséquence de transférer l'impôt à payer sur le gain latent de l'immobilisation admissible entre conjoints ou à la société contrôlée par le contribuable.

3.1.2. Problématique de double imposition lorsqu'un choix a été effectué

Puisque le paragraphe 24(2) L.I.R. ne fait pas l'objet d'un choix, mais s'applique de façon automatique lorsque les conditions sont remplies, certaines situations pourraient engendrer une double imposition.

Pour mieux illustrer cette incohérence, nous tenons à faire un léger rappel sur le mécanisme du « solde des gains exonérés » introduit dans la loi en 1994. Ainsi, à la suite de l'abolition de l'exonération des gains en capital de 100 000 \$, un contribuable pouvait effectuer un choix³² (ci-après « choix de 1994 ») pour reconnaître un gain en capital imposable en date du 22 février 1994, relativement à l'ensemble des immobilisations admissibles

²⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 9711425, 28 juillet 1997.

³⁰ Dans l'expression, le terme « pour la vie » doit être interprété comme étant la vie de l'entreprise.

³¹ En vertu du paragraphe 24(2) L.I.R.

³² Conformément à l'alinéa 110.6(19)b) L.I.R.

qu'il détenait à cette date. Ce choix de 1994 permettait à un contribuable d'utiliser la déduction pour gains en capital de 100 000 \$. Plutôt que d'augmenter le coût de l'immobilisation admissible, tel qu'il aurait été le cas pour une autre immobilisation³³, et par ricochet, d'augmenter le solde du MCIA du contribuable, le montant du gain en capital ainsi reconnu était inclus dans un compte appelé « solde des gains exonérés »³⁴. Le gain en capital réputé ne vient donc pas changer le solde du MCIA et la déduction qui en découle. Le solde des gains exonérés pourra réduire éventuellement les montants à inclure au revenu du contribuable selon le paragraphe 14(1) L.I.R. lors d'une disposition réelle d'une immobilisation admissible.

Si un contribuable a effectué un choix de 1994 pour un montant de 100 000 \$, son solde de MCIA reste inchangé et un montant de 75 000 \$ est inclus à son solde des gains exonérés. Si, par la suite, le contribuable cesse d'exploiter l'entreprise et transfère tous les biens ayant une valeur pour exploiter la même entreprise à sa conjointe, le solde du MCIA du contribuable est automatiquement transféré³⁵ à sa conjointe. Aux fins de cette illustration, prenons pour hypothèse que le contribuable n'a acquis aucune immobilisation admissible, qu'un achalandage a été créé au cours des années, que son solde de MCIA est nul et que le contribuable n'a pas choisi³⁶ de vendre les immobilisations admissibles pour un montant égal à leur juste valeur marchande (ci-après « JVM »). Par conséquent, la conjointe se retrouve avec un MCIA nul. Si le jour suivant cette transaction la conjointe a l'occasion de vendre l'entreprise, incluant l'achalandage à sa JVM pour un montant de 100 000 \$, elle devra inclure à son revenu tiré d'une entreprise³⁷ un montant de 50 000 \$. La plus-value accumulée de 100 000 \$, sur laquelle la conjointe doit être imposée, a déjà été déclarée en 1994 par le contribuable par le biais du choix de 1994. Dans cette situation, les règles font en sorte qu'un contribuable et sa conjointe devront être imposés sur le même montant. Nous ne sommes pas certain que ce résultat soit juste et équitable et qu'il remplisse l'objectif. Le résultat est identique dans le cas où une société contrôlée par le contribuable acquiert du contribuable tous les biens ayant une valeur pour exploiter la même entreprise.

³³ En vertu de l'alinéa 110.6(19)a) L.I.R.

³⁴ Tel qu'il est défini au paragraphe 14(5) L.I.R.

³⁵ Par l'effet du paragraphe 24(2) L.I.R.

³⁶ Tel qu'il est proposé par l'ARC lors de la « Table ronde sur la fiscalité fédérale », dans *Congrès 2008*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, question 32.

³⁷ En vertu du paragraphe 14(1) L.I.R.

Dans d'autres situations, le législateur empêche les contribuables de bénéficier d'attributs fiscaux lorsque les transactions d'immobilisations admissibles ont lieu entre des personnes liées. La loi empêche³⁸ un contribuable de demander des DPA³⁹ sur les montants qui ont été exemptés d'impôt⁴⁰. Le gain en capital imposable résultant du choix de 1994 ne sera pas pris en compte dans l'augmentation du MCIA. Par contre, tel qu'il est expliqué au paragraphe 23 du *Bulletin d'interprétation* IT-123R6⁴¹, lors d'une disposition subséquente de l'immobilisation admissible, la réduction apportée par le paragraphe 14(3) L.I.R. sera renversée pour refléter le produit de disposition réel lors de la transaction ayant eu lieu entre les personnes liées. Ce mécanisme permet finalement d'encaisser le gain en capital exonéré d'impôt⁴² une fois que l'immobilisation admissible est vendue à un tiers non lié.

Paradoxalement, lorsqu'un contribuable transfère son entreprise à son conjoint ou à une société qu'il contrôle, les règles fiscales⁴³ ont pour résultat d'empêcher le contribuable de demander une déduction finale de son solde de MCIA et, du même coup, de permettre au conjoint ou à la société qu'il contrôle de demander des DPA. Malheureusement, tout ce mécanisme a une faille et il empêche ainsi de réellement bénéficier de l'exonération pour gains en capital de 100 000 \$⁴⁴ une fois que l'immobilisation admissible est disposée à un tiers non lié.

Ce problème découle de la complexité des mécanismes établis pour faire interagir deux notions différentes de façon simultanée. Les règles régissant le traitement fiscal des immobilisations admissibles doivent, d'une part, traiter les gains en capital et, d'autre part, permettre au contribuable de réclamer une dépense d'amortissement⁴⁵ tout en traitant adéquatement les récupérations de celle-ci.

³⁸ Par le paragraphe 14(3) L.I.R.

³⁹ Prévues à l'alinéa 20(1)b) L.I.R.

⁴⁰ En vertu de l'article 110.6 L.I.R.

⁴¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 3, par. 23.

⁴² Grâce aux dispositions de l'article 110.6 L.I.R.

⁴³ Prévues au paragraphe 24(2) L.I.R.

⁴⁴ Prévues à l'article 110.6 L.I.R.

⁴⁵ Déduction prévue à l'alinéa 20(1)b) L.I.R.

Pour éviter ce problème, des modifications à la présente législation pourraient être apportées par le ministère des Finances du Canada. Lorsque le conjoint d'un particulier acquiert toutes les immobilisations admissibles pour continuer l'exploitation de l'entreprise, le solde des gains exonérés du contribuable devrait être transféré en même temps au conjoint. De cette façon, lors d'une disposition subséquente à un tiers non lié par le conjoint d'une immobilisation admissible, le montant à inclure à son revenu en vertu du paragraphe 14(1) L.I.R. pourrait être réduit du solde des gains exonérés. L'idée est de placer le conjoint dans la même situation que celle du particulier s'il n'avait pas cessé l'exploitation de l'entreprise. C'est une solution qui pourrait être envisagée et qui, potentiellement, corrigerait ce problème de double imposition.

Dans le cas d'un transfert en faveur du conjoint ou en faveur d'une société contrôlée par le contribuable, une solution peut être envisagée à défaut d'un allègement législatif. Si le contribuable n'a pas réclamé de dépenses relativement à ses immobilisations admissibles⁴⁶, il peut choisir de vendre ses immobilisations admissibles à sa conjointe pour un produit de disposition égal aux quatre tiers de son solde des gains exonérés. Dans le cas d'une acquisition de la totalité de ses immobilisations admissibles par une société contrôlée, il peut procéder au transfert par voie de roulement⁴⁷ pour une somme convenue à ce même montant. La conjointe ou la société, selon le cas, aura un solde de MCIA nul⁴⁸, de telle sorte qu'elle ne pourra réclamer aucune dépense relativement à ses immobilisations admissibles. Toutefois, lors d'une disposition subséquente, la réduction sera renversée⁴⁹ pour refléter le produit de disposition réel qui tient compte de l'exemption réclamée.

Cette planification peut aussi être réalisée lorsque le contribuable a réclamé des dépenses relativement à ses immobilisations admissibles dans les années antérieures. Par contre, dans un tel cas, avant de pouvoir utiliser le solde des gains exonérés, l'équivalent d'une récupération pour amortissement sera inclus⁵⁰ dans le revenu du particulier comme c'est le cas pour les autres biens amortissables.

⁴⁶ En vertu de l'alinéa 20(1)b) L.I.R.

⁴⁷ Conformément aux dispositions prévues à l'article 85 L.I.R.

⁴⁸ Par l'effet du paragraphe 14(3) L.I.R.

⁴⁹ Conformément aux alinéas 14(3)c) et 14(3)d) L.I.R.

⁵⁰ Par l'effet de l'alinéa 14(1)a) L.I.R.

3.2. DÉCÈS D'UN PARTICULIER⁵¹

3.2.1. Règles générales

Contrairement aux autres biens d'un défunt, aucun impôt n'est exigible sur la plus-value accumulée d'une immobilisation admissible lors du décès d'un contribuable. L'impôt latent sur les immobilisations admissibles ne sera pas acquitté par le défunt, il est plutôt transféré à son héritier qui acquiert l'immobilisation admissible.

Lors du décès d'un contribuable, celui-ci est réputé avoir disposé⁵², immédiatement avant son décès, de chacune de ses immobilisations admissibles au titre d'une entreprise qu'il exploitait, pour un produit de disposition égal aux quatre tiers de son solde de MCIA. Si le contribuable a plusieurs immobilisations admissibles, le produit de disposition réputé est réparti selon la JVM de chaque bien immédiatement avant ce moment, soit immédiatement avant son décès. Ces règles s'appliquent seulement si une autre personne a acquis l'immobilisation admissible du défunt autrement que dans les circonstances visées par les règles régissant la cessation d'entreprise comme il a été discuté plus haut⁵³. Le produit de disposition réputé réduit le solde du MCIA pour le défunt afin de ramener le solde du compte à zéro.

Pour le bénéficiaire qui a acquis les immobilisations admissibles, celui-ci est réputé avoir acquis une **immobilisation** pour un montant égal au produit de disposition réputé du défunt⁵⁴. Le bénéficiaire se retrouve avec une immobilisation et non pas un BIA. Cette nuance est importante, car elle a des répercussions sur la disposition ultérieure de ce bien. Premièrement, la disposition ultérieure peut entraîner un gain ou une perte en capital⁵⁵. Malgré le fait qu'une disposition d'une immobilisation admissible entraîne sensiblement le même montant à inclure au revenu, la nature de ce montant n'est pas la même en ce sens qu'il s'agit d'un revenu d'entreprise plutôt qu'un gain en capital. Deuxièmement, la disposition ultérieure du bien n'engendrera aucune récupération des déductions réclamées précédemment

⁵¹ Par. 70(5.1) L.I.R.

⁵² En vertu du paragraphe 70(5.1) L.I.R.

⁵³ Et autrement que par la suite d'une distribution de biens effectuée par une fiducie qui a demandé une déduction en vertu de l'alinéa 20(1)b) L.I.R.

⁵⁴ En vertu de l'alinéa 70(5.1)b) L.I.R.

⁵⁵ Tel qu'il est mentionné dans AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 3, par. 20.

par le défunt. Ainsi, la portion de récupération⁵⁶ qui aurait été calculée pour le contribuable décédé lors d'une disposition réelle sera transformée en gain en capital imposable à 50 %.

Par contre, si le bénéficiaire du bien continue l'exploitation de l'entreprise du contribuable décédé, celui-ci est réputé avoir acquis une **immobilisation admissible** et avoir effectué une dépense en capital admissible pour un montant égal au produit de disposition du défunt plus les déductions réclamées antérieurement par le défunt⁵⁷. Ce mécanisme a pour résultat de placer le bénéficiaire dans la même situation fiscale que le contribuable décédé. Contrairement à un bénéficiaire ne continuant pas l'exploitation de l'entreprise du défunt, la récupération des déductions n'est pas transformée en gain en capital ou en revenu d'entreprise imposable à 50 %.

Il est important de souligner que si ce bénéficiaire est le conjoint du particulier, ce sont les règles du paragraphe 24(2) L.I.R. qui ont préséance. Si le conjoint ne continue pas l'exploitation de l'entreprise, la règle générale exposée précédemment s'applique. Dans le cas où le conjoint continue l'exploitation de l'entreprise, les conséquences sont sensiblement les mêmes, à l'exception du fait qu'en vertu du paragraphe 24(2) L.I.R., les règles s'appliquent à l'égard de l'ensemble des BIA, tandis que dans les autres cas les règles s'appliquent bien par bien.

3.2.2. Problématique de double imposition lorsqu'un choix a été effectué

La problématique de double imposition exposée précédemment lors de la cessation d'entreprise se reproduit de façon semblable lors du décès d'un contribuable. Lorsqu'un contribuable a effectué un choix de 1994 pour reconnaître un gain en capital imposable en date du 22 février 1994 relativement à l'ensemble de ses immobilisations admissibles qu'il détenait à cette date, il se retrouvera avec un « solde des gains exonérés ». Le décès d'un contribuable entraîne pour lui une disposition réputée⁵⁸ de ses immobilisations admissibles pour un montant équivalant aux quatre tiers de son MCIA. Son compte de MCIA est ramené à zéro et aucune inclusion à

⁵⁶ Prévues par l'alinéa 14(1)a) L.I.R.

⁵⁷ En vertu des alinéas 70(5.1)c) et 70(5.1)d) L.I.R.

⁵⁸ Par l'application de l'alinéa 70(5.1)a) L.I.R.

son revenu⁵⁹ ne doit être faite, ce qui ne lui permet pas d'utiliser son solde des gains exonérés à l'encontre du gain latent possible sur ses BIA. Ces règles applicables au décès ne font pas l'objet d'un choix et s'appliquent de façon automatique lorsque toutes les conditions d'application sont remplies. Puisqu'il sera réputé avoir acquis une immobilisation⁶⁰, le bénéficiaire qui dispose de l'immobilisation admissible à sa JVM immédiatement après le décès de l'auteur du transfert réalise un gain en capital imposable. Encore une fois, deux contribuables sont imposés sur le même montant. Le gain en capital imposable réalisé par le bénéficiaire a déjà été déclaré par le passé par le défunt lors du choix de 1994. Les dispositions actuelles de la loi ne permettent pas le transfert du solde des gains exonérés du défunt.

Cette problématique a été confirmée par l'ARC lors d'une interprétation technique⁶¹. La double imposition est connue par l'ARC et, de plus, celle-ci confirme que les dispositions de la loi ne produisent peut-être pas le résultat voulu sur le plan de la politique fiscale. Malgré cette reconnaissance des faits, aucun changement n'a été apporté à la présente législation afin de remédier à cette problématique.

3.3. ANALYSE DE DIVERSES TRANSACTIONS

3.3.1. Disposition à perte d'un bien en immobilisations admissibles

Un mauvais placement se termine souvent par une perte. Dans la majorité des cas, lorsqu'un contribuable subit une perte, la *Loi de l'impôt sur le revenu* lui permet de déduire cette perte à l'encontre de certains revenus.

Malheureusement, il semble qu'un mauvais choix de 1994 à l'égard d'une immobilisation admissible aboutisse à un résultat pénalisant. Le problème relève une fois de plus de la possibilité d'utiliser son « solde des gains exonérés » créé par un gain accumulé le 22 février 1994. Si un contribuable a aujourd'hui un solde des gains exonérés, c'est que le montant indiqué lors du choix n'excède pas 110 %⁶² de la JVM de ses

⁵⁹ En vertu du paragraphe 14(1) L.I.R.

⁶⁰ En vertu de l'alinéa 70(5.1)b) L.I.R.

⁶¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 9617595, 25 novembre 1996.

⁶² Voir l'alinéa 110.6(19)a) L.I.R. et le texte de Marcel LEMAY, « Utilisation maximale de l'exonération du gain en capital de 100 000 \$ », dans *Congrès 94*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1995, pp. 27:1-48.

immobilisations admissibles au moment du choix. En d'autres termes, un contribuable ne pouvait effectuer un choix en surévaluant ses immobilisations admissibles de plus de 10 % sans que son solde des gains exonérés soit réajusté. Si aujourd'hui ces immobilisations admissibles ont subi une baisse de valeur depuis le 22 février 1994, alors malheureusement le choix peut s'avérer être mauvais et le solde des gains exonérés peut s'avérer être perdu.

3.3.2. Choix de 1994 pour les participations dans une entité intermédiaire

Le choix de 1994 était aussi possible pour des participations dans des « entités intermédiaires »⁶³. La mécanique est sensiblement la même pour les participations dans des entités intermédiaires concernant le choix du 22 février 1994. Tout comme les immobilisations admissibles, au lieu d'augmenter le coût fiscal du bien, les gains accumulés au 22 février 1994 sont plutôt inscrits dans un compte appelé « solde des gains en capital exonérés »⁶⁴. Le particulier avait jusqu'au 31 décembre 2004 pour utiliser ce solde à l'encontre du gain en capital réalisé, mais après cette date, le montant ainsi inscrit à son « solde des gains en capital exonérés » sera alors ajouté au prix de base rajusté (ci-après « PBR »)⁶⁵ des participations dans les entités intermédiaires qu'il détient encore à cette date. De plus, lorsque le contribuable dispose avant 2005 de l'ensemble de ses participations dans l'entité intermédiaire, son « solde des gains en capital exonérés » inutilisé est ajouté au PBR⁶⁶ de sa participation. Ainsi, lorsque le contribuable dispose de l'ensemble de ses participations, entraînant un gain en capital imposable inférieur à son « solde des gains en capital exonérés », l'ajout à son PBR lui permet d'enregistrer une perte en capital pour un montant représentant l'excédent du gain en capital et de son solde. De cette façon, son « solde des gains en capital exonérés » ne peut en aucun cas être perdu.

⁶³ Aux fins de cette règle, une entité intermédiaire est définie au paragraphe 39.1(1) L.I.R. et comprend, entre autres, une société de placement, une fiducie de fonds commun de placement et une société de personnes.

⁶⁴ *Versus* « solde des gains exonérés » pour les immobilisations admissibles.

⁶⁵ Par l'effet de l'alinéa 53(1)p) L.I.R.

⁶⁶ Par l'effet de l'alinéa 53(1)r) L.I.R.

Dans une interprétation technique⁶⁷, le parallèle a été fait entre un contribuable détenant personnellement une immobilisation admissible à laquelle un choix a été fait le 22 février 1994 et, d'autre part, un membre d'une société de personnes possédant uniquement une immobilisation admissible à laquelle un choix a été fait le 22 février 1994 à l'égard de sa participation dans la société de personnes. Le résultat est que si le contribuable détenant personnellement l'immobilisation admissible dispose à perte de son immobilisation admissible, son « solde des gains exonérés » est perdu et ne peut être utilisé autrement. Par contre, dans le cas où le contribuable détiendrait une immobilisation admissible par l'entremise d'une société de personnes, la disposition de sa part lui permet d'utiliser le plein montant de son « solde des gains en capital exonérés ». L'ARC est d'accord pour dire que cette situation donne lieu à un résultat contradictoire et la question a été soumise au ministère des Finances du Canada.

Lors de l'abolition de l'exonération pour gains en capital de 100 000 \$, afin de ne pas pénaliser les particuliers qui n'avaient pas utilisé entièrement cette déduction, le Ministère leur a permis d'effectuer un choix sur leurs gains accumulés en fin de journée du 22 février 1994. Même si le contribuable a effectué ce choix, il semble que les dispositions de la loi ne lui garantissent pas l'utilisation future de cette exonération dans plusieurs cas. Un parallèle peut être fait entre le choix de 1994 à l'égard d'une immobilisation admissible et le fait d'effectuer une cristallisation de ses actions admissibles de petite entreprise (ci-après « AAPE »)⁶⁸. Un mauvais choix sur une immobilisation admissible d'une entreprise qui s'avère être à perte est un peu comme effectuer le choix de cristalliser des AAPE que le contribuable est incapable de vendre. Un mauvais choix peut donner lieu à une perte d'attribut fiscal.

4. CALCUL DU COMPTE DE DIVIDENDES EN CAPITAL⁶⁹

4.1. RÈGLE GÉNÉRALE

Comme le calcul du solde de MCIA d'un contribuable, le calcul du compte de dividendes en capital (ci-après « CDC ») s'est quelque peu compliqué à la suite de nombreuses modifications apportées, entre autres,

⁶⁷ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 9710725, 15 octobre 1997.

⁶⁸ Prévues au paragraphe 110.6(2.1) L.I.R.

⁶⁹ Par. 89(1) L.I.R.

aux taux d'inclusion des gains en capital. Cela a eu pour effet de complexifier le calcul de ce compte pour les contribuables.

Sans en faire une analyse exhaustive⁷⁰, nous tenons tout de même à faire un bref survol des règles entourant ce compte. Le CDC permet aux actionnaires de sociétés privées de se verser en franchise⁷¹ d'impôt les montants qui n'auraient pas été autrement imposables s'ils avaient été gagnés directement entre leurs mains. Les éléments les plus communs composant le CDC sont la fraction non imposable des gains en capital, la partie non imposable des gains relatifs à la disposition d'immobilisations admissibles et les produits d'assurance vie.

4.2. MONTANT INCLUS AU COMPTE DE DIVIDENDES EN CAPITAL LORS DE LA DISPOSITION D'IMMOBILISATIONS ADMISSIBLES

Depuis la baisse des taux d'inclusion des gains en capital de trois quarts à deux tiers puis à la moitié, la mécanique d'inclusion des montants au CDC a quelque peu changé, sans toutefois en modifier les résultats.

Ainsi, le montant pouvant être inclus dans le CDC⁷² relativement à la disposition d'une immobilisation admissible fait directement référence au total des montants représentant un montant à inclure⁷³ dans le calcul du revenu de la société d'une entreprise qu'elle exploite. Donc, pour pouvoir inclure un montant dans le CDC, il faut d'abord qu'il y ait un montant à inclure au revenu d'entreprise. Or, le préambule du paragraphe 14(1) L.I.R. stipule qu'un montant sera à inclure dans le calcul du revenu du contribuable tiré de l'entreprise **à la fin de l'année d'imposition**. De là le changement du traitement des montants à inclure au CDC liés à la disposition d'immobilisations admissibles. Puisque le montant devant être inclus dans les revenus⁷⁴ à la suite d'une disposition d'immobilisations admissibles ne peut être déterminé qu'à la fin de l'année d'imposition, par conséquent, la partie non imposable est incluse dans le CDC uniquement à la fin de l'année

⁷⁰ Pour une analyse complète du calcul du CDC, nous vous renvoyons à un texte précédemment publié dans cette revue : Marjolaine NAUD, « Démystifier le compte de dividendes en capital afin d'en optimiser l'utilisation », (2006), vol. 27, n° 2 *Revue de planification fiscale et successorale* 273-326.

⁷¹ Grâce au paragraphe 83(2) L.I.R.

⁷² En vertu de l'alinéa 89(1)c.2) L.I.R.

⁷³ En application de l'alinéa 14(1)b) L.I.R.

⁷⁴ En vertu de l'alinéa 14(1)b) L.I.R.

d'imposition de la société, et ce, malgré la date de la disposition de l'immobilisation admissible. Le moment de l'inclusion au CDC n'est plus en fonction de la date de la disposition de l'immobilisation admissible comme c'est le cas pour les autres biens, mais en fonction de la date de la fin d'année d'imposition de la société.

Tel qu'il est réitéré à quelques reprises par l'ARC⁷⁵, une société peut verser un dividende en capital à l'égard d'un montant inclus à son CDC à la suite de la disposition d'un BIA uniquement à partir de l'année d'imposition suivant celle où la disposition a eu lieu.

4.3. CHOIX DE CONSIDÉRER LA DISPOSITION D'UN BIEN EN IMMOBILISATIONS ADMISSIBLES À TITRE DE GAIN EN CAPITAL⁷⁶

4.3.1. Choix

La loi⁷⁷ permet à un contribuable, lors de la disposition d'une immobilisation admissible (autre que l'achalandage), d'extraire le bien du MCIA et de le traiter comme une disposition d'une immobilisation donnant lieu à un gain en capital. Ce choix permet de reconnaître immédiatement un gain en capital tout en conservant un solde positif du compte du MCIA pour d'autres actifs incorporels et ainsi continuer d'amortir le MCIA.

4.3.2. Inclusion au compte de dividendes en capital

Grâce à la possibilité de produire ce choix⁷⁸ conjointement avec la déclaration d'un dividende en capital, le gain en capital pourra être pris en compte dans le calcul du CDC au moment où le choix relatif au dividende en capital est effectué⁷⁹.

⁷⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétations techniques 2001-0089247, 5 décembre 2001; 2001-0115265, 21 mars 2002 et 2002-0142127, 19 juin 2002.

⁷⁶ Prévu au paragraphe 14(1.01) L.I.R.

⁷⁷ *Id.*

⁷⁸ Prévu au paragraphe 83(2) L.I.R.

⁷⁹ Cette interprétation est exposée dans CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives sur les propositions législatives et avant-projets de règlement concernant l'impôt sur le revenu (révisées)*, 27 février 2004.

4.4. COMPARAISON AVEC LES AUTRES IMMOBILISATIONS

Nous comparerons l'incidence sur le CDC d'un gain réalisé sur une immobilisation admissible avec l'incidence sur le CDC d'un gain en capital. Lorsqu'un gain en capital est réalisé sur un bien, la fraction non imposable du gain est ajoutée au CDC dès le moment de la disposition et la société peut alors déclarer un dividende en capital à même son CDC. Bien qu'un gain en capital ait été réalisé, rien ne garantit l'exigibilité d'un impôt sur ce profit. Ce sera le cas si la société subit une perte en capital après avoir réalisé un gain en capital.

D'un autre côté, comme il est mentionné ci-dessus, l'inclusion d'un montant au CDC lors de la disposition d'une immobilisation admissible se fait seulement à la fin de l'année d'imposition. La fraction non imposable du gain n'est pas immédiatement accessible aux actionnaires. Les actionnaires devront attendre une période, soit l'intervalle entre le moment de la disposition de l'immobilisation admissible et le début de l'année d'imposition suivante de la société. Par contre, si durant cette période une dépense en capital admissible excédant le gain est engagée, aucun montant ne sera inclus au revenu⁸⁰ à la fin de l'année d'imposition et aucun montant ne sera inclus au CDC.

À cet effet, le ministère des Finances du Canada⁸¹ reconnaît le traitement fiscal différent relié au CDC entre la fraction non imposable des gains découlant de la disposition d'immobilisations admissibles et cette même fraction pour les autres biens. Ce dernier nous rappelle aussi que les contribuables ont la possibilité d'avoir un traitement semblable aux autres immobilisations par l'exercice du choix de considérer la disposition d'une immobilisation admissible (autre que l'achalandage) comme un gain en capital⁸².

4.5. PRINCIPE D'INTÉGRATION

L'objectif du CDC d'une société est de permettre l'intégration entre l'imposition des revenus des particuliers et celui des sociétés. Sur ce plan,

⁸⁰ En vertu de l'alinéa 14(1)b) L.I.R.

⁸¹ Voir « Table ronde sur la fiscalité fédérale », dans *Congrès 2007*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2008, pp. 50:1-100, question 18, aux pages 50:46-47.

⁸² Prévus au paragraphe 14(1.01) L.I.R.

nous croyons que l'objectif n'est pas tout à fait atteint. Si un particulier réalise un gain à la disposition d'une immobilisation admissible⁸³ à un moment donné au cours de son année d'imposition, ce dernier aura immédiatement accès aux liquidités. Ce qui n'est pas le cas pour les actionnaires d'une société qui a réalisé un gain à la disposition d'une immobilisation admissible.

Il faut donc être prudent et planifier adéquatement le versement d'un dividende en capital lors de la disposition d'une immobilisation admissible. Il faut voir à ce qu'il n'y ait pas de dépense en capital admissible au cours de la période suivant la disposition de l'immobilisation admissible jusqu'à la fin de l'année d'imposition.

CONCLUSION

On a voulu créer pour les dépenses en immobilisations admissibles une forme hybride permettant un rapprochement avec le traitement du gain en capital tout en permettant une déduction semblable à l'amortissement. Avant l'arrivée des changements de taux d'inclusion des gains en capital, le principe fonctionnait bien et était relativement simple. Cette forme hybride permet donc aux payeurs d'éléments incorporels d'amortir une partie de leur coût tout en octroyant le prélèvement d'impôt supplémentaire par le gouvernement sur les gains réalisés lors de transactions concernant des actifs incorporels.

La rédaction fort complexe de l'article 14 L.I.R. fait en sorte qu'il est souvent difficile de s'y retrouver. À la suite des changements de taux d'inclusion des gains en capital lors du Budget de 2000, les propositions législatives du 20 décembre 2002⁸⁴ et du 27 février 2004⁸⁵ sont venues corriger certaines problématiques. Toutefois, à notre avis, plusieurs incohérences sont tout de même restées.

Plutôt que de modifier le taux d'inclusion du solde de MCIA tel qu'il avait été fait lors de la réforme de 1988, le législateur a plutôt tenté de modifier les autres articles intervenant dans la mécanique de l'article 14 L.I.R. Ces modifications viennent, une fois de plus, compliquer la compréhension du traitement fiscal des immobilisations admissibles et

⁸³ Un gain sur une immobilisation admissible sous-entend un MCIA négatif.

⁸⁴ CANADA, Chambre des communes, *op.cit.*, note 18.

⁸⁵ CANADA, ministère des Finances, *op. cit.*, note 79.

apportent aussi quelques incertitudes quant au traitement des immobilisations admissibles dans des situations particulières. Nous croyons qu'une révision en profondeur de cette section de la loi est nécessaire. Pourquoi traiter les BIA différemment des autres immobilisations? N'y aurait-il pas lieu d'avoir un traitement semblable, voire identique aux immobilisations pour les immobilisations admissibles?

Notre régime fiscal peut encore laisser place à des modifications afin de le clarifier, de le rendre plus équitable et juste, et surtout un peu plus simple!

LES AVANTAGES ACCESSOIRES ET L'ÉQUITÉ FISCALE

DANY DESCHÊNES, M. FISC.
REVENU QUÉBEC

PRÉCIS

L'utilisation de plus en plus répandue de différents types d'avantages dits « accessoires » par les employeurs pour rémunérer leurs employés n'est pas sans causer des problèmes aux autorités fiscales. Le présent article tente de répondre à plusieurs questions que soulève le traitement fiscal des avantages accessoires et discute de l'équité fiscale dans ce contexte. Est-ce qu'il y a un manque d'équité lorsqu'un employé reçoit un avantage accessoire de son employeur? Pourquoi y a-t-il un manque d'équité? Qui en est affecté et pour quelles raisons?

À la suite de l'étude de la perception de ce qu'est un traitement fiscal équitable chez les contribuables, du comportement de ceux-ci et de l'analyse des problèmes d'équité fiscale à l'égard des avantages accessoires, des solutions sont proposées.

ABSTRACT

It is ever more common now for employers to remunerate their employees with offering them "fringe benefits". The taxation of these benefits can create some difficulties for the tax authorities. This article tries to address many of the issues raised by the tax treatment of fringe benefits and what is a fair tax treatment in this context. Is it unfair if employees are not taxed for fringe benefits offered by the employer? Why would it be unfair? Who should care and why?

Following an analysis of the taxpayers' perception of what constitutes a fair treatment and how they react in these situations, and of the different issues raised by the tax treatment of these fringe benefits, some solutions to these issues are put forward.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	333
1. PERCEPTION D'ÉQUITÉ ET COMPORTEMENT DES CONTRIBUTABLES	334
1.1. PERCEPTION D'ÉQUITÉ PAR LES CONTRIBUTABLES	334
1.2. RÉPERCUSSIONS DU NON-RESPECT DU PRINCIPE D'ÉQUITÉ	334
2. PROBLÈMES D'ÉQUITÉ FISCALE À L'ÉGARD DES AVANTAGES ACCESSOIRES	336
2.1. OBJECTIFS DE L'OCTROI D'AVANTAGES ACCESSOIRES	336
2.1.1. Motifs des salariés	337
2.1.2. Motifs des employeurs.....	338
2.1.3. Motifs pour lesquels les gouvernements peuvent réserver un régime fiscal favorable à certains avantages accessoires	339
2.2. PRINCIPE D'IMPOSITION DES AVANTAGES ACCESSOIRES	340
2.3. DIFFICULTÉS QUE DOIVENT SURMONTER LES AUTORITÉS FISCALES	340
2.3.1. Détermination de la présence d'un avantage accessoire et identification du bénéficiaire de l'avantage accessoire	340
2.3.2. Évaluation de la partie personnelle et de la valeur monétaire de l'avantage accessoire.....	341
2.3.3. Illustrations jurisprudentielles et interprétations techniques.....	341
2.3.4. Matérialité des montants à ajouter comme avantage imposable et coût de recouvrement de l'impôt correspondant.....	345
2.4. PROBLÈMES D'ÉQUITÉ À L'ÉGARD DES POSITIONS ADMINISTRATIVES	346
2.5. PROBLÈMES POSÉS PAR UN TRAITEMENT FAVORABLE DES AVANTAGES ACCESSOIRES	348
2.5.1. Diminution des recettes fiscales	348
2.5.2. Impôts facilement éludés.....	349
2.5.3. Répercussions sur l'équité horizontale	349
2.5.4. Répercussions sur l'équité verticale	349
2.5.5. Déresponsabilisation de l'employeur relativement à l'imposition des employés	350

3.	RECOMMANDATIONS	351
3.1.	REFUS DE LA DÉDUCTIBILITÉ DE LA DÉPENSE	351
	3.1.1. Mise en contexte.....	351
	3.1.2. Avantages	351
	3.1.3. Désavantages	351
3.2.	IMPOSITION DE L'EMPLOYEUR	352
	3.2.1. Mise en contexte.....	352
	3.2.2. Avantages	352
	3.2.3. Désavantages	354
3.3.	APPLICATION D'UN PLAFOND	354
	3.3.1. Mise en contexte.....	354
	3.3.2. Avantage.....	355
	3.3.3. Désavantages	355
3.4.	AMÉLIORATION DE LA DISCIPLINE FISCALE.....	355
	3.4.1. Mise en contexte.....	355
	3.4.2. Les obligations du contribuable doivent être claires.....	356
	3.4.3. Faciliter le respect des obligations fiscales.....	357
	3.4.4. Bien faire connaître les pouvoirs et l'action de l'autorité fiscale	357
	CONCLUSION	358

INTRODUCTION

L'équité est l'un des principes fondamentaux de notre régime fiscal. Pour diverses raisons qui seront approfondies dans le présent document, le traitement fiscal des avantages accessoires semble entrer en conflit avec le concept d'équité. Concernant l'équité, nous rappelons la définition de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après « OCDE »), qui mentionne ceci :

« Au nom de l'équité horizontale, les contribuables devraient, à rémunération économique équivalente, verser au fisc des montants identiques quelle que soit la composition de leur rémunération¹.

[...]

Au nom de l'équité verticale, les taux moyens d'imposition des contribuables doivent augmenter en même temps que leurs revenus². »

Pour le présent texte, nous retiendrons la définition de l'OCDE sur les avantages accessoires, laquelle s'exprime comme suit :

« [...] des paiements en espèces ou en nature, actuels ou différés, qui prennent leur origine dans l'emploi ou dans l'exécution d'un travail, mais qui ne sont pas effectués directement à cette occasion. Ces paiements sont effectués en raison de la survenance d'un autre événement, par exemple la maladie... ou bien ce sont des formes de rémunération autres que des paiements en espèces [...]³. »

Le présent article a été divisé de façon à clarifier le concept d'avantages accessoires et tente de proposer des solutions pour assurer une meilleure équité de notre système fiscal. La première section de l'article est consacrée à la perception d'équité et au comportement des contribuables. Dans la seconde section, nous analyserons les problèmes d'équité fiscale à l'égard des avantages accessoires. Finalement, dans la troisième section, nous tenterons d'élaborer des solutions pour l'avenir.

¹ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *L'imposition des avantages accessoires*, Paris, OCDE, 1988, p. 16.

² *Id.*

³ *Id.*, pp. 7-8.

1. PERCEPTION D'ÉQUITÉ ET COMPORTEMENT DES CONTRIBUABLES

1.1. PERCEPTION D'ÉQUITÉ PAR LES CONTRIBUABLES

Pour le contribuable, le principe d'équité a souvent été utilisé pour revendiquer une plus grande justice dans sa charge d'impôt et un traitement équitable et transparent lorsqu'il est sujet de vérification par le fisc. L'OCDE, dans sa note d'orientation, précise ce qui suit :

« L'élément fondamental pour une autorité fiscale qui veut gagner la confiance des contribuables est d'agir d'une façon que la collectivité considérera comme juste à la lumière de son expérience. La confiance sera accordée ou refusée en fonction du jugement porté sur les procédures mises en œuvre par l'autorité. On entend par "justice procédurale" l'équité perçue des procédures de prises de décision et le traitement administré par le décideur tel qu'il est perçu. On constate que si un individu a le sentiment d'avoir été traité équitablement par un organisme, il sera davantage enclin à lui faire confiance, à accepter ses décisions et à se conformer à ses instructions⁴. »

L'OCDE précise que, selon Paul Webley, spécialiste de la psychologie économique :

« [...] l'équité perçue d'un système fiscal est importante, le comportement des contribuables étant influencé par deux sentiments, à savoir que le système les traite injustement par rapport à d'autres et que le gouvernement fait trop peu avec les recettes qu'il perçoit »⁵.

1.2. RÉPERCUSSIONS DU NON-RESPECT DU PRINCIPE D'ÉQUITÉ

Une étude américaine⁶ s'est penchée sur la relation existante entre la perception d'équité dans la charge d'imposition et le comportement des contribuables. À la base, selon le modèle d'équité et de contrôle, le sentiment d'iniquité motiverait des actes de vandalisme. Au plan fiscal, le concept d'équité se traduirait, selon l'étude, par la perception d'équité de la relation entre les revenus et les dépenses du contribuable et sa charge fiscale

⁴ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, Note d'orientation, *Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale*, Paris, OCDE, 2004, p. 60.

⁵ *Id.*, p. 41.

⁶ James J. MARONEY, Timothy J. RUPERT et Brenda H. ANDERSON, « Taxpayer Reaction to Perceived Inequity: An Investigation of Indirect Effects and the Equity Control Model », (Spring 1998), vol. 20, n° 1 *Journal of the American Taxation Association* 18-60.

totale. Il y aurait donc un lien entre la perception d'équité et la décision de se conformer à la loi. L'étude amène les conclusions suivantes :

« First, the participants' perceptions of fairness of the overall tax burden are significantly affected by the perceived fairness of taxing a single source of income (unemployment compensation), even though the tax burden was based on multiple sources of income;

Second, the perceived fairness of taxing unemployment compensation significantly affects the reporting decision for an unrelated form of income (self-employment income);

Third, consistent with predictions of the equity-control model, the reporting decision for the self-employment income is significantly affected by the perceived level of control for those participants who considered the tax burden inequitable, but not for those who considered the burden equitable⁷. »

Cette étude tend à démontrer que la décision de se conformer est significativement influencée par la perception d'iniquité et de non-contrôle des politiques fiscales. La décision de ne pas se conformer a surtout des répercussions sur les sources de revenus où la marge de liberté est plus grande.

MM. Pierre P. Tremblay et Guy Lachapelle ont tenté de déterminer les motifs qui incitent à la fraude fiscale. Les auteurs précisent ceci :

« Les contribuables, en général, sont très sensibles aux questions de justice et d'équité. On peut dire que dès qu'un privilège est consenti à un individu, à une catégorie définie de personnes ou, encore, à des entreprises – et bien que ce soit pour une durée limitée et une fin précise –, cette décision risque de passer pour du favoritisme et de constituer de ce fait un déni de justice envers les autres contribuables. Or ce qui confère indéniablement valeur et autorité à une loi, quelle qu'elle soit, ce sont précisément les caractères d'universalité, de stabilité et d'impartialité de son application⁸. »

Ces mêmes auteurs ont effectué un sondage auprès de 1 017 personnes âgées de 18 ans et plus, résidant en permanence dans la région métropolitaine de Montréal⁹. À la question « Quel pourcentage de Québécois

⁷ *Id.*, 60.

⁸ Pierre P. TREMBLAY et Guy LACHAPELLE, *Le contribuable. Héros ou malfaiteur?*, Québec, Presses de l'Université du Québec, 1996, p. 12.

⁹ *Id.*, p. 120.

fraudent l'impôt? », les personnes sondées ont répondu à 30,5 % que plus de la moitié des Québécois fraudent l'impôt¹⁰.

Dans une note d'orientation mentionnée précédemment, l'OCDE discute des principales raisons de l'indiscipline fiscale et fait référence à un ouvrage rédigé par Paul Webley, spécialiste de la psychologie économique.

Selon cet auteur, les principales raisons de l'indiscipline fiscale sont : « [...] l'équité, les différences individuelles, les normes sociales et le mécontentement à l'égard des autorités fiscales et [surtout] les possibilités d'inobservation »¹¹.

En somme, la perception qu'ont les gens de la justice et de l'équité est la réalité à laquelle doivent faire face les autorités fiscales. La perception à l'égard de l'efficacité du gouvernement étant souvent déjà négative, les autorités fiscales ne peuvent commettre un manquement à l'équité. Dans un régime d'autocotisation, l'idée qu'ont les contribuables de l'équité, de la justice et de l'uniformité des procédures se révèle d'une grande importance.

2. PROBLÈMES D'ÉQUITÉ FISCALE À L'ÉGARD DES AVANTAGES ACCESSOIRES

2.1. OBJECTIFS DE L'OCTROI D'AVANTAGES ACCESSOIRES

La gestion de la rémunération est importante parce qu'elle peut être à la fois un levier d'amélioration du rendement, un levier d'attraction et de conservation du personnel, ainsi qu'un levier d'influence à l'égard des attitudes, des sentiments et des comportements des employés¹².

L'OCDE soulève un raisonnement intéressant sur :

« [I]es raisons qui conduisent d'une part les salariés et les employeurs à remplacer en partie les traitements et salaires par des avantages accessoires, et

¹⁰ *Id.*, p. 81.

¹¹ *Id.*, p. 120.

¹² Sylvie ST-ONGE et Roland THÉRIAULT, *Gestion de la rémunération – Théorie et pratique*, 2^e éd., Montréal, Gaëtan Morin Éditeur, 2006, pp. 7-8.

d'autre part les gouvernements à réserver parfois à ces avantages un régime fiscal favorable »¹³.

Le raisonnement de l'OCDE est associé aux motifs des salariés, des employeurs et du gouvernement. Aux fins du présent article, nous avons relevé les principaux motifs exprimés par l'OCDE. Nous avons conservé ceux qui nous apparaissent les plus importants dans le contexte québécois.

2.1.1. Motifs des salariés

• Réduction de l'impôt sur le revenu

Au plan fiscal, le motif majeur des employés d'exiger des avantages accessoires provient du fait qu'un tel avantage, même s'il est imposé, est moins coûteux que l'achat du même avantage après imposition. Si l'avantage accessoire n'est pas imposé, le bénéfice est encore plus important. L'OCDE s'exprime ainsi :

« Dans la mesure où ces avantages ne sont pas assujettis à l'impôt, ou bénéficient d'un régime fiscal favorable, le salarié pourra faire baisser le taux moyen et éventuellement marginal de l'impôt sur le revenu applicable à la totalité de sa rémunération en faisant augmenter la part de cette rémunération qu'il perçoit sous forme d'avantages accessoires [...] »¹⁴.

• Commodité

L'OCDE précise ce qui suit :

« Les salariés peuvent accepter certains avantages accessoires parce qu'ils facilitent leur vie professionnelle ou leur vie privée. La mise à la disposition d'un logement proche du lieu de travail, l'utilisation d'une voiture de la société dont l'entretien est assuré par celle-ci, des facilités de stationnement gratuit sur place dans une grande ville, des repas fournis sur le lieu de travail, etc., tout contribue à rendre plus facile et plus commode l'environnement du salarié [...] »¹⁵.

¹³ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *op. cit.*, note 1, p. 12.

¹⁴ *Id.*

¹⁵ *Id.*, p. 13.

- **Réduction des cotisations de sécurité sociale**

Les retenues à la source se font à même le salaire utilisé comme base d'imposition. L'OCDE ajoute ceci :

« [...] plusieurs pays ne comprennent pas les avantages accessoires dans la base de calcul des cotisations de sécurité sociale des salariés, ou bien si ces avantages y sont inclus ils ont tendance à les sous-évaluer. De ce fait, l'augmentation de la fraction de la rémunération perçue sous forme d'avantages accessoires réduira la cotisation salariale [...]»¹⁶.

2.1.2. Motifs des employeurs

- **Réduire l'ensemble des frais de personnel**

La réduction de l'ensemble des frais de personnel est le principal motif pour lequel l'employeur utilise les avantages accessoires comme forme de rémunération. L'OCDE s'exprime ainsi :

« Le coût global des rémunérations allouées à un salarié peut être diminué si une partie de ces rémunérations est représentée par des avantages accessoires. Dès lors que le salarié y trouve un avantage fiscal [...], l'employeur peut offrir au salarié une rémunération après impôt équivalente mais d'un coût moindre que s'il le payait intégralement en espèces. De plus, cela peut engendrer des économies de taxes sur les salaires [...] et éventuellement réduire les frais inhérents à la retenue obligatoire à la source de l'impôt sur les traitements et salaires. Des économies supplémentaires sont encore possibles lorsque l'employeur est en mesure de consentir des avantages accessoires à un coût inférieur à celui du marché (comme des prix de gros ou des rabais) [...]»¹⁷.

- **Réduire la charge des cotisations à caractère social**

L'OCDE précise ce qui suit :

« Lorsque les avantages accessoires ne sont pas pris en compte dans le calcul des cotisations de sécurité sociale de l'employeur ou qu'ils bénéficient d'un régime favorable, par exemple une estimation leur donnant une valeur inférieure à celle du marché, les cotisations de l'employeur se trouvent réduites si une partie des traitements et les salaires est remplacée par de tels avantages [...]»¹⁸.

¹⁶ *Id.*

¹⁷ *Id.*

¹⁸ *Id.*, p. 14.

D'autres motifs, à caractère non fiscal, peuvent aussi être importants pour l'employeur. L'OCDE cite quelques exemples : « [...] conférer plus de souplesse à l'éventail des salaires, inciter les salariés à rester, encourager la productivité et répondre aux attentes des salariés ».

2.1.3. Motifs pour lesquels les gouvernements peuvent réserver un régime fiscal favorable à certains avantages accessoires

À première vue, il semble difficile de comprendre pourquoi les gouvernements voudraient réserver un régime fiscal favorable à certains avantages accessoires. Certains des motifs soulevés par l'OCDE sont l'impossibilité d'assujettir ces avantages à l'impôt et le fait de fournir des avantages pour atteindre un objectif politique¹⁹.

• Impossibilité d'assujettir certains avantages à l'impôt

L'expérience pratique nous démontre l'impossibilité, en certaines occasions, pour un vérificateur d'assujettir certains avantages à l'impôt. L'OCDE précise que :

« [s]i l'imposition d'un avantage risque d'entraîner des frais administratifs élevés ou ne peut avoir lieu que selon des modalités particulièrement arbitraires, un gouvernement peut préférer l'exclure de la base d'imposition [...] »²⁰.

• Fournir certains avantages pour atteindre un objectif politique

L'OCDE s'explique de la manière suivante :

« Dans la mesure où un avantage accessoire est compatible avec un objectif politique, les gouvernements peuvent être disposés à assumer une dépense fiscale (c'est-à-dire à consentir un allègement fiscal) pour mieux atteindre cet objectif. C'est ainsi que beaucoup de gouvernements encouragent par des incitations fiscales les systèmes de participation des salariés au capital de leur entreprise. Certains peuvent aussi estimer que des régimes privés de retraite, d'assurance maladie ou d'autres contribuent à ralentir l'expansion des régimes publics correspondants, d'où des dispositions fiscales en faveur de ces régimes

¹⁹ L'OCDE mentionne de plus que certains avantages accessoires peuvent ne pas être considérés comme augmentant la capacité contributive; également, le fait d'assujettir à l'impôt un avantage particulier peut être défavorable à certains secteurs d'activités.

²⁰ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *op. cit.*, note 1, p. 15.

surtout si les employeurs sont tenus de consentir à ce genre d'avantages [...]»²¹.

2.2. PRINCIPE D'IMPOSITION DES AVANTAGES ACCESSOIRES

Le principe de base pour l'imposition des avantages accessoires découle de l'article 37 de la *Loi sur les impôts*²² et de l'alinéa 6(1)a ainsi que du début de l'alinéa 6(1)b de la *Loi de l'impôt sur le revenu*²³.

Le fisc québécois précise que le traitement fiscal des avantages accessoires devrait être le suivant :

« En règle générale, les avantages (y compris les allocations) qu'un employé reçoit sont imposables, sauf si une disposition de la *Loi sur les impôts* prévoit le contraire ou si Revenu Québec accepte, à certaines conditions, que la valeur d'un avantage ne soit pas incluse dans le revenu de l'employé »²⁴.

L'interprétation est la même au fédéral.

Le principe à retenir est le suivant : l'employé doit être imposé sur tout ce qui augmente son pouvoir économique global de la même façon qu'un autre contribuable, que l'augmentation provienne de son employeur ou non.

2.3. DIFFICULTÉS QUE DOIVENT SURMONTER LES AUTORITÉS FISCALES

2.3.1. Détermination de la présence d'un avantage accessoire et identification du bénéficiaire de l'avantage accessoire

Le premier obstacle auquel se heurte le vérificateur est celui de déterminer la présence d'un avantage accessoire. Par exemple, des outils comme un téléphone cellulaire ou un BlackBerry^{MD} utilisés pour le travail peuvent aussi servir à des fins personnelles, mais l'employé n'utilise pas nécessairement ces outils à des fins personnelles.

²¹ *Id.*

²² L.R.Q., c. I-3 et mod. (ci-après « L.I. »).

²³ L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

²⁴ REVENU QUÉBEC, *Avantages imposables*, brochure IN-253, 2006-10, section 3.

L'identification du bénéficiaire de l'avantage accessoire est aussi une tâche difficile pour le vérificateur. Dans le cas où un service est fourni à tous les employés d'une société, les vérificateurs ont peu de moyens pour arriver à assujettir à l'impôt les employés utilisant le service. Cette situation est particulièrement visible dans le cas des repas subventionnés. Par exemple, comment identifier les employés qui ont obtenu un repas au cours de l'année?

2.3.2. Évaluation de la partie personnelle et de la valeur monétaire de l'avantage accessoire

Le principal obstacle pour le vérificateur est celui d'évaluer la partie personnelle et la valeur que représente l'avantage accessoire. L'évaluation est une question de fait, et chaque cas est unique. L'OCDE pose un regard lucide sur ces difficultés. Le problème d'évaluation n'est pas unique au Québec, il est universellement reconnu. Sur cette question, l'OCDE s'exprime comme suit :

« Si l'avantage est sur-évalué, le contribuable sera, à juste titre, mécontent du régime fiscal; s'il est sous-évalué (ce qui est la règle générale), il en résultera des injustices "horizontales", des pertes de recettes fiscales, et le mécontentement des contribuables qui ne bénéficient pas d'un avantage analogue²⁵. »

2.3.3. Illustrations jurisprudentielles et interprétations techniques

2.3.3.1. Exemple – Matériel de communication

L'interprétation technique 2005-015597E5 précise ceci :

« However, where the primary purpose of an employer in providing a cellular phone plan to employees is for business purposes, the incidental personal use of the cellular phone by the employee would generally not be regarded as a taxable benefit where such personal use does not contribute to additional charges being incurred over and above the basic plan price. However, the plan selected by the employer must be reasonable in respect of the employee's business related needs. If a more costly plan were purchased that provided airtime or other features beyond the reasonable business needs of the employee, there may be a

²⁵ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *op. cit.*, note 1, p. 19.

taxable benefit to the employee with respect to the costs associated with the excess airtime or features²⁶. » (Notre soulignement)

Le document contient l'exemple suivant :

« For example, consider two scenarios in which a basic plan provided 200 minutes of airtime per month and a total of 250 minutes of airtime was used during the month. Under scenario 1, the employee's personal use of the cellular phone was 40 minutes and under scenario 2, the employee's personal use was 70 minutes.

In scenario 1, the employee's personal airtime contributed to 40 minutes of additional charges to the employer and therefore, those 40 minutes of airtime represent a taxable benefit to the employee. In scenario 2, the employee's personal airtime use was 70 minutes, however, the employee's personal use only contributed to the employer incurring additional charges for 50 minutes of airtime. Accordingly, only the additional costs with respect to 50 minutes of additional airtime would represent a taxable benefit to the employee. »

La grande difficulté pour un vérificateur se situe dans l'évaluation de la partie personnelle de l'utilisation de matériels. Quel est le pourcentage attribuable à cette partie? Les tribunaux n'ont pas encore formulé de critères jurisprudentiels précis se rapportant à ces avantages accessoires.

Concernant les téléphones cellulaires, l'interprétation technique dont il est fait mention précédemment tente de clarifier la situation, mais ne facilite pas la tâche du vérificateur. La difficulté d'évaluation demeure. Selon cette interprétation technique, la partie imposable correspond au coût de la partie personnelle qui excède le plan forfaitaire de base raisonnable que la société paie à son employé. Le vérificateur doit donc évaluer le nombre de minutes durant lesquelles le téléphone a été utilisé à des fins personnelles puis déterminer si ce nombre excède le plan de base payé par la société. À notre avis, cette tâche est impossible à accomplir. En effet, comment le vérificateur peut-il évaluer la partie personnelle associée à l'utilisation d'un téléphone cellulaire? Comment le fisc peut-il justifier que les vérificateurs consacrent temps et efforts à l'évaluation de la situation, chaque mois, pour chacun des employés? En ce sens, nous ferons nôtre l'explication fournie par l'OCDE qui précise que :

²⁶ *Tax Net* (en ligne), Scarborough, Ont., Carswell, interprétation technique 2005-0155975E5, 1^{er} décembre 2005.

« [d]otées de ressources limitées, [les autorités fiscales] doivent soigneusement examiner comment utiliser ces ressources de façon à réaliser un résultat optimal du point de vue du respect, par le contribuable, de ses obligations fiscales »²⁷.

Finalement, il faut mentionner que l'utilité du matériel de communication dans le cadre de la pratique des affaires n'a plus à être démontrée. Serait-il réellement justifiable que le fisc consacre ses ressources à l'évaluation de l'utilisation de la partie personnelle des employés?

2.3.3.2. Repas subventionnés

Dans l'affaire *McGoldrick c. La Reine*²⁸, l'appelant travaille pour un casino qui fournit des repas à ses employés. Pour différentes raisons, le casino interdit à ses employés d'apporter des repas sur les lieux de travail. L'appelant conteste le fait qu'un avantage imposable, associé à la fourniture de repas à la cafétéria de la société, lui soit conféré. Le paragraphe suivant du jugement mentionne l'argumentation de l'appelant :

« Devant la Cour de l'impôt, M. McGoldrick a fait valoir que le paiement de ces repas ne constituait pas un avantage imposable parce qu'ils n'ont pas été fournis pour des raisons liées aux relations avec les employés. Ils ont plutôt été fournis uniquement pour des considérations commerciales, notamment l'hygiène, qui ont donné lieu à une règle empêchant tous les employés d'apporter leurs propres repas dans les locaux du casino. Il soutient que la fourniture de ces repas gratuits n'est pas un avantage imposable si le profit personnel qui en est retiré est simplement accessoire à la fin commerciale. Subsidiairement, il prétend que les repas n'étaient pas imposables parce qu'ils constituent un remboursement pour le fait de ne pas être autorisé à apporter ses repas au travail²⁹. »

La Cour d'appel a rejeté l'appel et a expliqué ce qui suit :

« En l'espèce, l'avantage est l'argent épargné par le contribuable relativement à la préparation d'un repas ou à l'achat d'aliments aux machines distributrices du casino pendant ses heures de travail. Lorsqu'une chose est fournie à un employé principalement pour l'avantage de son employeur, cette chose ne constitue pas un avantage imposable si la satisfaction personnelle est tout simplement accessoire à la fin commerciale (voir *Lowe v. R.* (1996), 96 D.T.C. 6226 (Fed. C.A.), page 6230). La juge de la Cour de l'impôt a estimé que même si les repas ont été fournis à des fins commerciales, la satisfaction personnelle qu'en a

²⁷ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *op. cit.*, note 1, p. 7.

²⁸ [2004] CarswellNat n° A-468-03 (C.A.F.).

²⁹ *Id.*, par. 4.

retirée M. McGoldrick ne peut être considérée comme accessoire. Il s'agit là d'une conclusion de fait, et aucune erreur manifeste et dominante se fondant sur la preuve n'a été établie³⁰. »

En somme, il ne fait pas de doute que les tribunaux reconnaissent que le fait de bénéficier d'un repas gratuit à la cafétéria de l'employeur soit un avantage imposable pour l'employé qui en bénéficie. Toutefois, aucun jugement ne semble avoir été prononcé sur le calcul de cet avantage.

Comment le vérificateur évaluera-t-il la valeur de l'avantage que représente le service des repas à emporter pour les employés et les repas subventionnés? Comment déterminera-t-il le nombre de repas acquis par un employé au cours de l'année? La société ne tient pas de registre sur les ventes de plats à ses employés. Une question de cet ordre a été soulevée par un employeur à l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC »). Dans l'interprétation technique 9913340, il est précisé que :

« [l']employeur se refuse d'inclure un avantage au T4 des employés. Il dit ne pas pouvoir déterminer avec précision qui de ses employés prend des repas à sa cafétéria »³¹.

Dans cette interprétation, l'employeur demande à l'ARC : « [y] a-t-il un avantage à inclure au T4 de l'employé? Si oui, comment doit-on effectuer le calcul? »³².

L'ARC soutient que les employés se voient conférer un avantage imposable pour les raisons suivantes :

« [...] un repas subventionné fourni à un employé n'est pas considéré comme étant un avantage imposable à la condition que l'employé soit tenu de payer une somme raisonnable dans les circonstances. Une somme raisonnable peut être définie, de façon générale, comme une somme englobant le coût de la nourriture, de sa préparation et du service. Lorsque la somme payée est moins que celle jugée raisonnable, la valeur de l'avantage correspond au coût déterminé, moins le montant payé par l'employé³³. »

³⁰ *Id.*, par. 9.

³¹ *Tax Net* (en ligne), Scarborough, Ont., Carswell, interprétation technique 2002-0177145, 24 juin 2003.

³² *Id.*

³³ *Id.*

Par contre, l'ARC ne présente pas de démarche précise à l'employeur. David Sherman souligne même dans ses notes que « [l']ARC prétend que le café et le thé fournis aux employés constituent un avantage imposable »³⁴. Toutefois, la question de savoir comment le vérificateur pourra déterminer l'avantage que représentent les repas pour emporter demeure puisqu'il lui est impossible d'estimer précisément le nombre de repas dont un employé a bénéficié.

De plus, la difficulté associée à l'évaluation du coût de la nourriture, s'y a lieu, de sa préparation et du service demeure un problème important pour le vérificateur en exercice³⁵.

2.3.4. Matérialité des montants à ajouter comme avantage imposable et coût de recouvrement de l'impôt correspondant

L'OCDE admet que l'établissement de la valeur pour le salarié peut être très coûteux :

« La valeur pour le salarié correspond souvent à ce que le contribuable serait prêt à payer pour avoir l'avantage en question. Il ne paierait au maximum pas plus que la valeur marchande, et le minimum dépendrait de l'appréciation de sa situation personnelle, ce qui impliquerait, toutefois, un travail long et coûteux pour l'administration fiscale³⁶. »

Un autre obstacle est la décision, basée sur les notions de récupération fiscale ou de charge administrative, de ne pas cotiser les avantages accessoires. En pratique, il pourrait être très rationnel pour un vérificateur de ne pas effectuer de redressement. L'OCDE mentionne ceci :

« La législation en vigueur peut normalement donner des règles de base claires pour l'imposition des avantages accessoires mais l'application de règles générales à une multitude de cas particuliers risque d'entraîner une lourde charge sur le plan administratif. Bien souvent les montants en cause dans ces différents cas sont trop faibles et ne justifient pas le coût qu'entraîne le recouvrement de l'impôt correspondant. Y consacrer des ressources limitées risque d'être inefficace. Une application partielle des dispositions en vigueur

³⁴ *Tax Net* (en ligne), Scarborough, Ont., Carswell, note de David Sherman, section « Café et Thé ».

³⁵ REVENU QUÉBEC, *op. cit.*, note 24, section 6.2.

³⁶ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *op. cit.*, note 1, p. 18.

peut donner l'impression à l'opinion publique que certains avantages ne sont pas imposables alors que la législation fiscale en prévoit expressément la prise en compte dans l'assiette de l'impôt³⁷. » (Notre soulignement)

2.4. PROBLÈMES D'ÉQUITÉ À L'ÉGARD DES POSITIONS ADMINISTRATIVES

Les gouvernements peuvent être disposés à consentir un allègement fiscal pour mieux atteindre un objectif politique.

À titre d'exemple, l'interprétation technique 2004-009793117 précise que :

« [...] une société qui met à la disposition de ses employés un centre de conditionnement physique vise d'abord et avant tout leur mise en forme et leur bien-être et non pas leur divertissement. Le paragraphe 67.1(1) de la Loi ne s'applique donc pas à cette situation »³⁸.

L'interprétation technique 9530235 indique que :

« [L]a position du Ministère est toujours à l'effet que lorsqu'un employeur paie des cotisations à un centre de santé pour permettre à ses employés de faire du conditionnement physique, c'est surtout l'employé, et non l'employeur, qui bénéficie de cette dépense »³⁹.

Nous sommes en droit de nous interroger sur la non-imposition de l'accessibilité d'une salle d'exercices lorsqu'elle est fournie à tous les employés dans les locaux de la société. Est-ce que cette pratique respecte le concept d'équité?

Concernant le service d'une garderie dans les locaux de l'entreprise, une lettre d'interprétation précise son accord sur un document publié par l'Association de planification fiscale et financière :

« Si l'employeur rembourse à l'employé les frais de garderie que ce dernier encourt, il s'agit d'un avantage imposable. Par contre, si ce remboursement survient alors que l'employé est appelé à voyager en dehors de la ville où est situé son employeur, et ce, à la demande de ce dernier, le remboursement serait

³⁷ *Id.*, pp. 43-44.

³⁸ *Tax Net* (en ligne), Scarborough, Ont., Carswell, interprétation technique 2004-009793117, 13 décembre 2004.

³⁹ *Id.*, interprétation technique 9530235, 29 janvier 1996.

non imposable. Évidemment, les frais doivent être occasionnés par le voyage d'affaires et ne doivent pas être constitués de frais que le contribuable aurait encourus de toute façon. De plus, si l'employeur fournit à tous les employés un service de garderie sur le site de l'entreprise, il ne s'agit pas d'un avantage imposable⁴⁰. » (Soulignement dans l'original)

La même lettre d'interprétation précise que le remboursement des frais à une garderie indépendante doit être considéré comme un avantage imposable en vertu de l'article 37 L.I.⁴¹ Dans ce cas, il s'agissait :

« [...] d'une garderie indépendante localisée à l'extérieur des terrains de ***. De plus, cette garderie est la propriété de personnes indépendantes et non liées à ***. Enfin, elle sert le grand public et facture directement *** pour les coûts de frais de garde des enfants des employés concernés »⁴².

La pratique administrative consistant à ne pas assujettir à l'impôt les frais de garderie lorsque le service est fourni par l'employeur sur le lieu de travail nous semble ne pas respecter le concept d'équité.

Dans son Budget 2006-2007, le gouvernement a adopté des mesures fiscales pour encourager l'utilisation du transport en commun. Le gouvernement précise ceci :

« L'utilisation du transport en commun présente plusieurs avantages économiques et sociaux. Par exemple, son utilisation permet de réduire la congestion routière et les émissions de gaz à effet de serre. Or, une proportion importante des déplacements sont effectués par des travailleurs entre leur domicile et leur lieu de travail⁴³. »

Le gouvernement a annoncé deux mesures :

« [...] »

– premièrement pour les employeurs, une hausse de 100 % à 200 % de la déduction fiscale à l'impôt sur le revenu liée à l'achat d'un laissez-passer pour le transport en commun pour un employé;

⁴⁰ REVENU QUÉBEC, lettre d'interprétation 02-010527, « Avantages imposables relatifs à l'emploi – Acquisition par l'employé à titre gratuit de biens vendus au détail par l'employeur – Frais de garde d'enfants payés par l'employeur à une garderie indépendante non située sur le site de l'entreprise », question 2, 28 mai 2003.

⁴¹ *Id.*

⁴² *Id.*

⁴³ QUÉBEC, ministère des Finances, *Plan budgétaire 2006-2007*, 23 mars 2006, pp. 28-29.

- deuxièmement, pour les employés, la non-imposition de l'avantage accordé par l'employeur⁴⁴. » (Notre soulignement)

Le gouvernement a adopté la position de ne pas assujettir à l'impôt à titre d'avantage le paiement du déplacement de l'employé, entre le lieu ordinaire de sa résidence et son lieu de travail⁴⁵, s'il est effectué en transport en commun. La non-imposition de cet avantage ne respecte pas les principes d'équité horizontale et verticale. Par contre, cet exemple démontre qu'il est peut-être pertinent que l'équité du système fiscal ne soit pas un objectif absolu. L'objectif politique relatif aux préoccupations environnementales est, dans ce cas, fort louable.

2.5. PROBLÈMES POSÉS PAR UN TRAITEMENT FAVORABLE DES AVANTAGES ACCESSOIRES

La perception d'équité de notre système fiscal par les contribuables est très importante. Actuellement, il y a un manque d'équité pour les contribuables lorsqu'un avantage accessoire reçoit un traitement fiscal favorable. L'OCDE nous informe que :

« [I]e recours, de plus en plus fréquent, à l'octroi d'avantages accessoires, qui bénéficient d'un régime fiscal favorable, réduit les recettes fiscales et rend moins équitable le système d'imposition. [...] De nombreux pays Membres se sont inquiétés de ces conséquences »⁴⁶.

2.5.1. Diminution des recettes fiscales

La diminution des recettes fiscales associées aux avantages accessoires est la principale conséquence du traitement fiscal favorable d'un avantage accessoire. L'OCDE s'exprime ainsi :

« [...] dans la mesure où ces avantages bénéficient d'un régime fiscal favorable, ils réduisent la base d'imposition et diminuent les recettes fiscales, qui seraient la base d'imposition et diminuent les recettes fiscales, qui seraient plus élevées s'ils étaient normalement soumis à l'impôt ou si les rémunérations se composaient uniquement des traitements et salaires imposables. Cela, à son tour, peut contraindre les gouvernements à relever les taux d'imposition et

⁴⁴ *Id.*

⁴⁵ *Id.*

⁴⁶ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *op. cit.*, note 1, p. 7.

inciter encore plus les contribuables à substituer des avantages accessoires aux traitements et salaires⁴⁷. » (Notre soulignement)

2.5.2. Impôts facilement éludés

De plus, la généralisation des avantages accessoires peut aussi amener les contribuables à éluder l'impôt plus facilement. L'OCDE souligne ce qui suit :

« La généralisation des avantages accessoires bénéficiant d'un régime fiscal favorable offre éventuellement aux contribuables plus de facilités pour échapper à l'impôt. Si l'employeur et le salarié sont tenus par la loi de déclarer ces avantages au fisc, ne pas respecter cette obligation revient à frauder l'impôt. Or, il peut être difficile en fait de faire respecter ces obligations et la lutte contre l'évasion exige en général la mise en œuvre d'une partie importante des moyens d'action dont disposent les autorités fiscales⁴⁸. » (Notre soulignement)

2.5.3. Répercussions sur l'équité horizontale

En ce qui a trait à l'équité horizontale, l'OCDE précise ceci :

« [...] au nom de l'égalité horizontale, les contribuables devraient, à rémunération économique équivalente, verser au fisc des montants identiques quelle que soit la composition de leur rémunération. Si les avantages accessoires bénéficiant d'un régime fiscal favorable, les contribuables qui ne peuvent pas jouir de ces avantages auront un sentiment d'injustice qui peut les conduire à essayer d'éluder l'impôt⁴⁹. » (Notre soulignement)

2.5.4. Répercussions sur l'équité verticale

L'OCDE souligne ce qui suit :

« Au nom de l'égalité verticale, les taux moyens d'imposition des contribuables doivent augmenter en même temps que leurs revenus. Or, ce sont les salariés percevant les plus fortes rémunérations qui ont le plus de chance de recevoir une part plus élevée de celles-ci sous forme d'avantages accessoires, de sorte que si cet élément n'est pas imposé suffisamment, la progressivité du système diminue. Quand bien même les avantages accessoires seraient également répartis sur l'ensemble de l'échelle des revenus, la valeur d'un régime favorable

⁴⁷ *Id.*, p. 15.

⁴⁸ *Id.*, p. 16.

⁴⁹ *Id.*

augmente pour le contribuable avec l'augmentation de son taux marginal d'imposition⁵⁰. »

Les avantages profitant d'un régime fiscal favorable sont nombreux. Les avantages offerts à tous les employés sur le lieu de l'entreprise ne sont pas imposés. L'accès à une salle d'entraînement, à une garderie, à un service de nettoyage à sec en sont de bons exemples. Nous sommes en droit de penser que d'autres avantages émergents seront traités de la même façon pour les mêmes raisons. Des services de lave-auto, de changement de pneus et de massage sur chaise commencent à faire leur apparition. L'éventail des possibilités est immense pour les sociétés.

2.5.5. Déresponsabilisation de l'employeur relativement à l'imposition des employés

À partir du moment où une société confère des avantages accessoires à ses employés, la responsabilité de l'imposition des employés leur incombe. En effet, l'application de l'article 37 L.I. ou de l'alinéa 6(1)a) L.I.R. suggère que la dépense soit acceptée par l'employeur. Le fisc ne peut refuser la dépense en vertu de l'article 128 L.I. ou de l'alinéa 18(1)a) L.I.R., c'est-à-dire qu'il ne peut prétexter qu'une dépense associée à un avantage accessoire imposable puisse être refusée sous prétexte qu'elle n'a pas été engagée pour gagner « un revenu provenant de cette entreprise »⁵¹. La tâche du fisc est donc très difficile puisqu'il doit s'assurer que tous les employés de la société se sont imposés correctement.

En somme, actuellement, la dépense relative aux avantages accessoires est acceptée dans la société et l'avantage est souvent imposé incorrectement par les employés. Cette situation est hautement favorable pour les sociétés puisqu'elles ont l'occasion d'offrir une rémunération plus intéressante à moindre coût. Si les avantages imposables sont sous-évalués, les retenues à la source le seront aussi forcément. Par conséquent, d'un point de vue d'affaires, la société a tout intérêt à trouver de nouvelles possibilités de rémunération qui ne soient pas en espèces. Nous jugeons fort louable pour un employeur d'offrir des avantages à ses employés, mais estimons que la population ne devrait pas assumer une partie du fardeau. La législation actuelle semble comporter trop de faiblesses et occasionne une importante déresponsabilisation des employeurs.

⁵⁰ *Id.*

⁵¹ Art. 128 L.I.

3. RECOMMANDATIONS

Actuellement, le fisc tarde à s'adapter à l'évolution rapide du concept des avantages accessoires. De timides initiatives ont été tentées au cours des dernières années. L'exigence d'un registre des déplacements, pour les employés auxquels une voiture a été mise à leur disposition, existe dans la loi depuis le 1^{er} janvier 2005. Un plafond visant à limiter la déductibilité des frais de représentation à un certain pourcentage du chiffre d'affaires de la société est instauré depuis 2004. Toutefois, les nouvelles mesures fiscales pour encourager l'utilisation du transport en commun nous font douter du degré de motivation du gouvernement sur son action à décourager la prolifération des avantages accessoires et à s'assurer du respect du principe d'équité.

3.1. REFUS DE LA DÉDUCTIBILITÉ DE LA DÉPENSE

3.1.1. Mise en contexte

La première solution serait celle de refuser la déductibilité de la dépense associée aux avantages accessoires conférés aux employés. Cette méthode serait la même que celle utilisée pour refuser les dépenses relatives aux installations récréatives.

3.1.2. Avantages

Cette méthode est la plus simple à appliquer. La société n'aurait qu'à comptabiliser le total des dépenses associées aux avantages accessoires conférés aux employés et à ajouter le montant à titre de dépenses non déductibles dans son calcul du revenu net fiscal. Le travail du vérificateur en serait alors considérablement facilité. Le vérificateur n'aura qu'à traiter avec un nombre restreint de contribuables. Il aurait à s'assurer que les sociétés ne déduisent pas ce qui serait prohibé.

3.1.3. Désavantages

L'OCDE mentionne ceci : « [l]a non-déductibilité d'un avantage accessoire peut décourager son emploi abusif, mais entraîne aussi une discrimination entre employeurs imposables et non imposables [...] »⁵². Les

⁵² ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *op. cit.*, note 1, p. 30.

sociétés non imposables se retrouveraient avantagées et la situation serait inéquitable.

De plus, les sociétés sont imposées à un taux moindre que les employés. Au niveau provincial, le taux d'imposition sur le revenu est de 16,9 % pour les sociétés. Ce taux est abaissé à 9,9 % dans le cas du revenu d'entreprise admissible. Pour les employés, le taux d'imposition supérieur au Québec se chiffre à 24 %. Puisque les sociétés sont imposées à un taux moindre que les salariés, la différence entre les taux d'imposition vient éroder l'assiette fiscale du gouvernement.

En outre, comme la déductibilité de la dépense serait refusée, l'avantage ne serait pas imposable pour l'employé. Cette situation entraînerait, selon nous, de sérieux problèmes quant aux principes d'équité. En effet, les principes d'équité verticale et horizontale ne seraient plus respectés.

3.2. IMPOSITION DE L'EMPLOYEUR

3.2.1. Mise en contexte

Ce concept est relativement simple. Il s'agit d'assujettir à l'impôt l'employeur plutôt que l'employé sur les avantages imposables qui sont conférés à ce dernier. L'OCDE précise que :

« [i]mposer l'employeur sur les avantages accessoires qu'il consent à ses salariés entraîne des économies de gestion considérable tant pour l'administration fiscale que pour les contribuables »⁵³.

L'Australie et la Nouvelle-Zélande ont adopté cette stratégie d'imposition au cours des années 1980. Ces deux pays ont utilisé un taux de 49 et de 48 % pour les années suivant la première année⁵⁴.

3.2.2. Avantages

Les avantages d'adopter cette stratégie sont nombreux. L'OCDE fait un résumé intéressant de ceux-ci :

« L'employeur est imposé à un taux uniforme sur la totalité des avantages dont bénéficie tout son personnel. D'autre part, cela évite aux salariés d'avoir à

⁵³ *Id.*, p. 31.

⁵⁴ *Id.*

trouver l'argent pour acquitter un impôt sur des avantages qui ne sont pas convertibles en espèces. Les avantages accessoires sont imposés du chef d'un nombre sensiblement réduit de contribuables (les employeurs seulement) et pour s'assurer que la loi est respectée, il suffit de vérifier la comptabilité des employeurs, ce qui réduit sensiblement les coûts tant pour l'administration que pour les employeurs⁵⁵. » (Notre soulignement)

L'application de ce concept permettrait d'éviter les abus et d'offrir une meilleure possibilité de contrôle pour le fisc. Précédemment, nous avons mentionné les difficultés pour le vérificateur à effectuer la vérification et la cotisation associées aux avantages accessoires. Les obstacles d'évaluation, de collaboration avec le contribuable et de contrainte interne seraient ainsi fortement diminués.

Concernant la contrainte associée à l'évaluation de l'avantage imposable, le vérificateur pourrait utiliser la méthode du coût. L'OCDE précise cette dernière comme suit :

« Le coût pour l'employeur est, au sens comptable du terme, en général très facilement évaluable, surtout lorsque l'employeur doit acheter les marchandises. L'application générale de cette méthode soulève, cependant, des problèmes car il n'existe pas de relation nécessaire entre la valeur de l'avantage pour le salarié et le coût pour l'employeur. En effet, dans certaines circonstances il n'y a pas véritablement un coût pour l'employeur, quand bien même le salarié peut bénéficier d'un avantage sensible en consommant le produit ou le service. C'est le cas, par exemple, de l'octroi aux salariés d'une compagnie aérienne de sièges qui, sinon, resteraient inoccupés⁵⁶. »

D'une manière générale, l'estimation de la valeur de l'avantage au coût pour l'employeur devrait demeurer la méthode à appliquer. Toutefois, nous estimons qu'une méthode basée sur la valeur au marché pourrait être utilisée dans les cas où la méthode d'application générale, basée sur le coût pour l'employeur, ne pourrait l'être.

En imposant l'employeur, il y aurait forcément moins de possibilités pour les contribuables d'échapper à l'impôt puisque les salariés ne seraient pas imposés.

Finalement, l'employeur serait nécessairement dans l'obligation de se responsabiliser puisque le fardeau fiscal lui incomberait. Nous pouvons

⁵⁵ *Id.*

⁵⁶ *Id.*, p. 18.

penser que l'imposition d'un avantage accessoire découragerait son emploi abusif par les employeurs.

Pour ce qui est du principe d'équité, nous n'admettons pas d'emblée qu'il serait rétabli. Par contre, il nous semble que cette situation offre un bon compromis par rapport à la situation actuelle, ne serait-ce qu'en raison de l'amélioration de l'imposition et du contrôle fiscal.

3.2.3. Désavantages

Le principal désavantage soulevé par l'OCDE est le suivant :

« [...] les employeurs peuvent avoir le sentiment de supporter une charge indue, du moins est-ce l'avis du BIAC. Cette charge peut en effet être importante lorsqu'on a affaire à des impôts généraux mais, de toute façon dans un système de déclaration qui permet de surveiller réellement les avantages accessoires accordés, l'employeur est obligé de tenir des écritures et de déclarer exactement les avantages accessoires qu'il a fournis⁵⁷. » (Notre soulignement)

L'autre problème soulevé par l'OCDE concerne le concept d'équité verticale. L'OCDE s'exprime comme suit :

« [...] le paiement de l'impôt à un taux uniforme par l'employeur n'est pas compatible avec l'objectif de l'équité verticale car les salariés bénéficiant de salaires élevés trouveront dans ce système un plus grand avantage que les salariés à bas revenus. Une procédure complexe consistant à fixer des taux en rapport avec ceux qui seraient payés par chaque salarié résoudrait le problème mais éliminerait sensiblement les avantages que cette méthode procure⁵⁸. »

3.3. APPLICATION D'UN PLAFOND

3.3.1. Mise en contexte

Le gouvernement a annoncé à l'occasion du Discours sur le budget du 12 juin 2003 qu'« afin de limiter les abus dans les frais de représentation, ils seront désormais plafonnés à 1 % du chiffre d'affaires de l'entreprise »⁵⁹. Cette règle a quelque peu été assouplie lors du Budget du 30 mars 2004. Le plafond a été augmenté à 2 % pour un chiffre d'affaires inférieur ou égal à

⁵⁷ *Id.*, p. 31.

⁵⁸ *Id.*

⁵⁹ QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2003-2004, Discours sur le budget et Renseignements supplémentaires*, 12 juin 2003, p. 14.

32 500 \$, à 650 \$ pour un chiffre d'affaires se situant entre 32 500 \$ et 52 000 \$ et à 1,25 % dans les autres cas.

De façon à éliminer les abus dans la prolifération des avantages accessoires, est-ce que la déduction de ces avantages devrait aussi être soumise à un plafond du chiffre d'affaires de l'entreprise?

3.3.2. Avantage

En premier lieu, cette mesure permettrait de limiter les abus dans l'octroi des avantages imposables. En réduisant la prolifération des avantages accessoires, les sociétés devraient compenser en augmentant la rémunération en espèces des salariés. Par conséquent, la rémunération serait imposée et le salarié devra utiliser de l'argent après impôts pour se payer les mêmes avantages accessoires que ceux qui lui étaient précédemment consentis par l'employeur.

3.3.3. Désavantages

Si cette méthode a l'avantage de limiter les abus et d'augmenter la récupération fiscale, elle n'élimine pas le travail excessif nécessité par les vérificateurs.

De plus, la situation actuelle pourrait perdurer parce que, même si cette méthode permettait de « plafonner » la prolifération des avantages accessoires, elle ne contrerait tout de même pas les désavantages de la situation actuelle.

Cette méthode permettrait d'améliorer l'équité du système actuel, mais complique le travail des vérificateurs.

3.4. AMÉLIORATION DE LA DISCIPLINE FISCALE

3.4.1. Mise en contexte

L'amélioration de la discipline fiscale doit être le fruit d'un effort conjoint entre l'employé et l'employeur. Les employés n'ont pas de contrôle sur l'établissement de leur relevé T-4 ou de leur relevé I. Par contre, ils doivent fournir une information complète et pertinente à leur employeur. Par exemple, ils ont la responsabilité de fournir un registre des déplacements fidèle à leur situation. L'OCDE précise que :

« [p]our obtenir une discipline fiscale optimale, l'autorité fiscale devra adopter une stratégie "inclusive" en favorisant le dialogue et la persuasion tout en sachant doser judicieusement incitation et sanction »⁶⁰.

À la lumière de l'analyse précédente, nous avons constaté que les deux facteurs principaux qui causent l'indiscipline fiscale sont l'équité et la possibilité d'inobservation. L'OCDE nous informe du raisonnement de Paul Webley, spécialiste de la psychologie économique. Selon cet auteur :

« [I] ressort de plusieurs études que [la possibilité d'inobservation] est [le facteur] qui explique le plus l'indiscipline fiscale. Mais on ne sait pas très bien si, oui ou non, les individus qui sont prédisposés à l'inobservation recherchent les activités qui offrent le plus de possibilités, par exemple le travail indépendant par rapport au travail salarié, soumis à retenue à la source dans beaucoup de pays⁶¹. »

Pour redresser la situation actuelle, le gouvernement pourrait mener une approche sur plusieurs fronts plutôt que de viser les coups d'éclat. La méthode proposée s'inspire de la stratégie proposée par l'OCDE dans le cadre de la note d'orientation mentionnée précédemment⁶².

3.4.2. Les obligations du contribuable doivent être claires

L'OCDE mentionne ce qui suit :

« Si les contribuables ne comprennent pas quelles sont leurs obligations, ils considéreront comme inéquitable toute intervention visant à leur faire respecter ces obligations. Par conséquent, la première étape lorsqu'on se demande comment remédier à un cas d'indiscipline fiscale consiste à examiner si l'on a fait ce qu'il faut pour qu'apparaissent clairement les obligations du contribuable (transparence, facilité de compréhension, simplicité et absence d'équivoque)⁶³. »

À ce titre, le fisc pourrait faire en sorte que le contribuable puisse le plus facilement possible se conformer à la législation. Le contribuable devrait avoir accès aux décisions interprétatives, ce qui ne peut pas se faire gratuitement pour le moment.

⁶⁰ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *op. cit.*, note 4, p. 52.

⁶¹ *Id.*, p. 41.

⁶² *Id.*

⁶³ *Id.*

3.4.3. Faciliter le respect des obligations fiscales

Internet est un bon outil pour contribuer à améliorer l'éventail de services offerts par le gouvernement. L'OCDE s'exprime comme suit :

« Dans beaucoup de pays, on a constaté que les formalités fiscales étaient plus lourdes pour les petites entreprises que pour les grandes. Cela a conduit à un effort de simplification des formalités administratives, notamment de façon que les informations fiscales à fournir soient davantage en phase avec les systèmes classiques que les entreprises utilisent pour leurs opérations bancaires, comptables et financières⁶⁴. »

3.4.4. Bien faire connaître les pouvoirs et l'action de l'autorité fiscale

Afin de faire connaître les pouvoirs et les actions qui découlent de l'autorité fiscale, le fisc pourrait adopter une stratégie proactive basée sur quelques-unes des solutions avancées par l'OCDE. Ces solutions sont les suivantes :

- « Dans la mesure du possible, agir pour que les médias rendent compte des poursuites intentées avec succès;
- Alerter le contribuable par l'entremise de comptes rendus de condamnations judiciaires ou de décisions interprétatives de l'autorité fiscale sur des points de droit ou de procédure;
- [A]dresser au contribuable des lettres de mises en garde pour l'informer que l'autorité fiscale est au courant d'un risque précis et pour susciter une certaine réaction de sa part;
- [S]e montrer vigilant dans la surveillance d'infractions notoires à des obligations de base en matière d'assujettissement, de déclaration, de fourniture de renseignements et de paiement⁶⁵. » (Notre soulignement)

L'OCDE précise que :

« [L']agence fiscale suédoise organise chaque année une conférence de presse dans laquelle elle commente les activités envisagées en matière de discipline

⁶⁴ *Id.*, p. 53.

⁶⁵ *Id.*

fiscale (et présente les résultats pour l'année précédente). Cette conférence de presse est très suivie dans les médias »⁶⁶.

Pour l'Australie, l'OCDE mentionne que :

« [d]epuis 2003, le Commissaire australien des impôts publie l'intégralité de son programme de lutte contre l'indiscipline fiscale. Ce programme est bien accueilli par la population et par les médias. Il a pour but de sensibiliser la population au respect de la législation fiscale »⁶⁷.

CONCLUSION

Nous sommes d'avis que le fisc devrait porter une attention particulière aux avantages accessoires. Le traitement fiscal actuel des avantages accessoires crée de graves problèmes d'équité fiscale, particulièrement en ce qui concerne l'équité horizontale.

Il est fort louable pour un employeur d'offrir des avantages à ses employés; toutefois, nous estimons que la population ne devrait pas en assumer les frais. L'assiette fiscale du gouvernement étant amputée, la pression fiscale doit être maintenue ou augmentée pour les autres contribuables. Le principe d'équité et le concept de récupération fiscale ont trop d'importance dans notre régime fiscal pour augmenter la prolifération des avantages accessoires. À notre avis, des modifications législatives devraient être apportées. Des solutions telles que refuser la déductibilité de la dépense pour l'employeur, assujettir à l'impôt l'employeur à la place de l'employé et améliorer la détection des dossiers de vérification pourraient être envisagées.

⁶⁶ *Id.*, p. 55.

⁶⁷ *Id.*

NOTIONS DE GROUPE DE PERSONNES

MÉLANIE ROY, CA, LL.M. FISC.
KPMG S.R.L./S.E.N.C.R.L.

PRÉCIS

La notion de « groupe de personnes » est très importante aux fins des règles d'acquisition de contrôle, tout comme la notion de contrôle elle-même. Contrairement à la notion de contrôle, il y a très peu de jurisprudence ou de doctrine sur la notion de « groupe de personnes » dans un cadre d'acquisition de contrôle. Dans le présent texte, nous visons à éclaircir ce qu'on entend par un « groupe de personnes » qui acquiert le contrôle d'une société.

Nous faisons d'abord un bref retour sur les règles d'acquisition de contrôle et expliquons ensuite l'importance de la notion de « groupe de personnes ». Nous analysons les articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* où l'on retrouve cette notion avant de faire une revue de la jurisprudence. Nous revoyons les positions administratives de l'ARC, ainsi que l'importance de la notion d'« agir de concert » lorsqu'il est question de « groupe de personnes ». Finalement, nous proposons des lignes directrices, élaborées à la lumière de la jurisprudence et des interprétations administratives ainsi que de l'analyse effectuée. Ces lignes directrices se veulent un outil permettant de mieux cerner la notion de « groupe de personnes » aux fins des règles d'acquisition de contrôle.

ABSTRACT

The concept of “group of persons” is important in applying the rules of acquisition of control, as much so as the concept of control itself. Contrary to the concept of control, there is very little case law or doctrine in regards to the concept of “group of persons” in the context of an acquisition of control. In the present article, we will try to clarify the meaning of a “group of persons” that acquires control of a corporation.

We first recall briefly what the acquisition of control rules are and then explain the importance of the concept of “group of persons”. We analyze

sections of the *Income Tax Act* where the concept is used and cases where it has been judicially considered. We reexamine the CRA's administrative positions as well as the importance of the concept of "acting in concert" when it relates to a "group of persons". Finally, this article proposes a set of guidelines derived from case law, administrative interpretations and our own analysis. These guidelines are intended to be a helpful tool in order to better determine what is meant by a "group of persons" in the context of an acquisition of control.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	363
1. RÈGLES D'ACQUISITION DE CONTRÔLE.....	364
1.1. NOTION DE CONTRÔLE.....	365
1.2. IMPACTS D'UNE ACQUISITION DE CONTRÔLE	366
1.3. RESTRICTIONS AUX REPORTS DES PERTES AUTRES QUE DES PERTES EN CAPITAL.....	367
2. IMPORTANCE DU GROUPE DE PERSONNES	370
3. GROUPE DE PERSONNES	370
3.1. DÉFINITION SELON LA <i>LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU</i>	370
3.1.1. Aux fins des règles d'association	371
3.1.2. Aux fins de la vente d'actions en cas de lien de dépendance	372
3.1.3. Aux fins de la détermination du lien de dépendance	372
3.1.4. Aux fins des règles d'acquisition de contrôle.....	373
3.2. DÉFINITION SELON LA JURISPRUDENCE.....	374
3.2.1. Affaire <i>Crystal Beach Park Limited c. La Reine</i>	374
3.2.2. Affaire <i>Silicon Graphics</i>	377
3.2.3. Affaire <i>Vina-Rug</i>	378
3.3. POSITIONS DE L'ARC	379
3.3.1. <i>Bulletin d'interprétation IT-302R3 : Prise de contrôle</i>	379
3.3.2. Contrôle par le même groupe de personnes avant et après la prise de contrôle	380
3.3.3. Exemple d'application.....	380
3.4. INTENTION D'AGIR DE CONCERT : QUESTION DE FAIT	381
3.4.1. Affaire <i>Gestion Yvan Drouin inc. c. La Reine</i>	382
3.4.2. Affaire <i>Brouillette c. La Reine</i>	384
3.4.3. Interprétations de l'ARC	384
3.4.4. Conclusion sur la notion d'agir de concert.....	386
3.5. DÉGAGER DES LIGNES DIRECTRICES	387
3.5.1. Lignes directrices élaborées	387
CONCLUSION	390

INTRODUCTION*

Depuis plusieurs années nous assistons à des vagues importantes d'acquisitions d'entreprises. Pensons, entre autres, à Rio Tinto et Alcan et à l'acquisition d'Emergis Inc. par Telus. Ces acquisitions entraînent généralement une acquisition de contrôle et, par le fait même, l'application de règles fiscales complexes pour les sociétés concernées dans la transaction. Les règles relatives aux acquisitions de contrôle se retrouvent, notamment, à l'article 111 et au paragraphe 249(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ et peuvent entraîner une limitation importante de l'utilisation des attributs fiscaux. La nébulosité des règles relatives aux acquisitions de contrôle rend parfois leur application difficile. En effet, les praticiens se retrouvent devant des situations où ils doivent s'en remettre à leur jugement professionnel, car ils sont aux prises avec des règles dont plusieurs termes ne sont pas définis.

Aux fins des règles d'acquisition de contrôle, trois notions sont primordiales, soit la notion de « contrôle », la notion de « biens semblables » et la notion de « groupe de personnes ». La notion de contrôle n'est pas définie dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais elle a évolué au fil des ans, faisant l'objet de plusieurs décisions² et textes de doctrine³. Par conséquent,

* L'auteur tient à remercier M. Hugues Lachance, associé délégué, CA, chez KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l., de sa précieuse collaboration à la rédaction de cet article.

¹ L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

² *Buckerfield's Ltd. c. MRN*, 64 D.T.C. 5301 (C. de l'É.) (ci-après « *Buckerfield's* »); *MRN c. Dworkin Furs (Pembroke) Ltd.*, 67 D.T.C. 5035 (C.S.C.) (ci-après « *Dworkin* »); *Oakfield Developments (Toronto) Ltd. c. MRN*, 71 D.T.C. 5175 (C.S.C.) (ci-après « *Oakfield* »); *Vineland Quarries and Crushed Stone Limited c. MRN*, 66 D.T.C. 5092 (C. de l'É.); *Vina-Rug (Canada) Limited c. MRN*, 68 D.T.C. 5021 (C.S.C.) (ci-après « *Vina-Rug* »); *Donald Applicators Ltd. c. MRN*, 71 D.T.C. 5202 (C.S.C.); *La Reine c. Imperial General Properties Limited*, 85 D.T.C. 5500 (C.S.C.); *Duha Printers (Western) Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 795, (C.S.C.) (ci-après « *Duha Printers* »); *Silicon Graphics Ltd. c. La Reine*, 2002 D.T.C. 7112 (C.A.F.) (ci-après « *Silicon Graphics* »).

³ Voir, entre autres, Paul A. LEFEBVRE et Roger TAYLOR, « « Contrôlée directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit », de Buckerfield's à Silicon Graphics Ltd. », dans *Congrès 2002*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2003, pp. 28:1-27; François AUGER, « Impacts des règles d'acquisition de contrôle », dans *Colloque – Achat et vente d'une PME – planification fiscale pour l'acheteur et le vendeur*, 103, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2001, pp. 4:1-49; Guy LAPERRIÈRE et Yanick HOULE, « Sociétés associées : Contrôle direct et indirect », (2002), vol. 23, n^o 2 *Revue de planification fiscale et successorale* 239-323.

aux fins du présent texte, nous ne ferons qu'un survol de la notion de contrôle aux fins des règles d'acquisition de contrôle. Les notions de « biens semblables » et de « groupe de personnes », en plus de ne pas être définies dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ne font pas l'objet de jurisprudence abondante. De plus, à notre connaissance, mises à part certaines positions administratives, le législateur n'a émis à ce jour aucune ligne directrice relative à ces notions. Malgré le fait que ces deux notions méritent une analyse approfondie, nous nous limiterons dans les pages qui suivent à la notion de « groupe de personnes ». Le but du présent texte est d'arriver à élaborer des lignes directrices qui, nous espérons, permettront de mieux cerner ce qu'on entend par un « groupe de personnes » aux fins des règles d'acquisition de contrôle. Nous souhaitons qu'il devienne un outil d'aide à la décision, qui serait utile pour déterminer si un « groupe de personnes » a acquis le contrôle.

1. RÈGLES D'ACQUISITION DE CONTRÔLE

Les règles d'acquisition de contrôle visent, entre autres, à empêcher la mise en place de stratégies d'utilisation de pertes d'une société par une société profitable non liée. Par exemple, sans les règles contenues au paragraphe 111(5) L.I.R., une société dont les profits sont élevés et récurrents pourrait acheter les actions d'une société de recherche en biotechnologie en démarrage ayant des pertes accumulées et exerçant des activités complètement différentes. Par la suite, les deux sociétés pourraient regrouper leurs activités au moyen d'une fusion en vertu de l'article 87 L.I.R. ou par liquidation en vertu du paragraphe 88(1) L.I.R. et les pertes accumulées par la société dont les actions ont été acquises seraient utilisées à l'encontre du profit de la société acquéreur. Une situation semblable s'est produite il y a quelques années, lorsque par une série de transactions complexes, MDS a eu accès aux attributs fiscaux de Hemosol. Cette transaction avait été acceptée par l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC ») dans le cadre de décisions anticipées⁴.

L'inclusion dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* des règles d'acquisition de contrôle remonte à 1958. À ce moment, on exigeait que l'entreprise d'où venait la perte pût poursuivre son exploitation après l'acquisition de contrôle afin d'utiliser les pertes autres que des pertes en capital. Depuis, les règles ont évolué et sont devenues plus contraignantes. Malgré le fait que la notion

⁴ *Tax Window Files* (en ligne), Don Mills, Ont., CCH Canadian, interprétations techniques 2003-0031823, 21 janvier 2003, 2004-0056501, 7 avril 2004 et 2004-0069151R3, 19 mai 2004.

d'« acquisition de contrôle par une personne ou par un groupe de personnes » ne soit toujours pas définie dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le paragraphe 256(7) L.I.R. présente des situations où le contrôle est réputé ne pas être acquis, par exemple, lors d'une transaction entre personnes liées. Dans la présente section, afin de mettre en contexte le sujet, les éléments les plus importants entourant les acquisitions de contrôle sont présentés.

1.1. NOTION DE CONTRÔLE

La notion de contrôle est à la base même du concept d'acquisition du contrôle par une personne ou par un « groupe de personnes ». Cette notion n'étant pas définie dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il faut se référer à la jurisprudence afin de l'interpréter. Aux fins des règles d'acquisition de contrôle, les tribunaux ont établi que c'est le concept du contrôle *de jure* qu'il faut utiliser.

L'arrêt *Duha Printers*⁵ est un arrêt clé lorsqu'il est question d'acquisition de contrôle, car il présente une analyse approfondie de la notion du contrôle *de jure*. À cet effet, dans sa décision, le juge Iacobucci de la Cour suprême a établi les principes suivants :

« Il peut être utile, à ce stade, de résumer les principes du droit des sociétés et du droit fiscal étudiés dans le présent pourvoi, étant donné leur importance. Ces principes sont les suivants :

(1) Le paragraphe 111(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* vise le contrôle *de jure*, et non pas le contrôle *de facto*.

(2) Le critère général du contrôle *de jure* a été énoncé dans l'arrêt *Buckerfield's*, précité : il s'agit de décider si l'actionnaire majoritaire exerce un « contrôle effectif » sur « les affaires et les destinées » de la société, contrôle qui ressort de la « propriété d'un nombre d'actions conférant la majorité des voix pour l'élection du conseil d'administration ».

(3) Pour décider s'il y a « contrôle effectif », il faut prendre en considération ce qui suit :

a) la loi qui régit la société;

b) le registre des actionnaires de la société;

⁵ Précité, note 2.

c) toute restriction, particulière ou exceptionnelle, imposée soit au pouvoir de l'actionnaire majoritaire de contrôler l'élection du conseil, soit au pouvoir du conseil de gérer l'entreprise et les affaires internes de la société, qui ressort de l'un ou l'autre des documents suivants :

(i) des actes constitutifs de la société;

(ii) d'une convention unanime des actionnaires.

(4) Les documents autres que le registre des actionnaires, les actes constitutifs et les conventions unanimes des actionnaires ne doivent généralement pas être pris en considération à cette fin.

(5) Lorsqu'il existe une restriction du genre visé à l'alinéa 3c), l'actionnaire majoritaire peut tout de même exercer le contrôle *de jure*, à moins qu'il ne dispose d'aucun moyen d'exercer un "contrôle effectif" sur les affaires et les destinées de la société, d'une manière analogue ou équivalente au critère de *Buckerfield's*⁶. »

Le contrôle *de jure* tient compte de la majorité des droits de vote pour l'élection du conseil d'administration, mais également de certains documents juridiques, tels que la convention unanime des actionnaires. Finalement, l'acquisition du contrôle de fait par une personne ou un « groupe de personnes » ne provoque pas d'acquisition de contrôle.

1.2. IMPACTS D'UNE ACQUISITION DE CONTRÔLE

Comme nous le savons, lors d'une acquisition de contrôle, le paragraphe 249(4) L.I.R. entraîne une fin d'année réputée pour la société dont le contrôle est acquis. Cela a pour effet de réduire les périodes de report des pertes fiscales⁷, des dons de bienfaisance⁸ et des crédits d'impôt à l'investissement⁹ et de restreindre ou limiter l'utilisation de ces attributs fiscaux après l'acquisition de contrôle. De plus, la fin d'année réputée peut affecter les sommes impayées¹⁰ ou même faire en sorte que la société ait le droit seulement à un prorata de sa déduction accordée aux petites entreprises

⁶ *Id.*, par. 85.

⁷ Art. 111 L.I.R.

⁸ Par. 118.1(1) L.I.R.

⁹ Par. 127(9) L.I.R.

¹⁰ Par. 78(4) L.I.R.

(ci-après « DPE »)¹¹. Également, lorsque le contrôle d'une société est acquis, le solde des pertes en capital nettes inutilisées de cette société est perdu à la suite de l'acquisition de contrôle¹². De plus, aucune perte en capital subie à la suite de l'acquisition de contrôle ne peut être reportée contre des gains en capital réalisés au cours des années précédant l'acquisition de contrôle¹³. Finalement, une acquisition de contrôle entraîne la réalisation des pertes latentes sur les immobilisations et des pertes finales sur les biens amortissables¹⁴. Toutefois, si la société a d'autres immobilisations, amortissables ou non, elle pourrait causer la disposition réputée d'une ou plusieurs de ces immobilisations afin de générer des gains en capital ou des récupérations d'amortissement¹⁵. Cela pourrait servir à compenser les pertes subies lors de la disposition réputée des immobilisations qui ont entraîné des pertes en capital ou des pertes finales.

1.3. RESTRICTIONS AUX REPORTS DES PERTES AUTRES QUE DES PERTES EN CAPITAL

Le traitement des pertes autres que des pertes en capital est prévu au paragraphe 111(5) L.I.R. En vertu de ce paragraphe, l'utilisation des pertes autres que des pertes en capital subies avant l'acquisition de contrôle et le report rétrospectif des pertes autres que des pertes en capital subies après l'acquisition de contrôle sont soumis à certaines règles limitant leur utilisation. Contrairement aux pertes en capital nettes, les pertes autres que des pertes en capital pourront être utilisées seulement si certaines conditions sont respectées. Ces conditions sont énoncées au paragraphe 111(5) L.I.R. :

« En cas d'acquisition, à un moment donné, du contrôle d'une société par une personne ou un groupe de personnes, aucun montant au titre d'une perte autre qu'une perte en capital ou d'une perte agricole pour une année d'imposition se terminant avant ce moment n'est déductible par la société pour une année d'imposition se terminant après ce moment et aucun montant au titre d'une perte autre qu'une perte en capital ou d'une perte agricole pour une année d'imposition se terminant après ce moment n'est déductible par la société pour une année d'imposition se terminant avant ce moment. Toutefois :

¹¹ Art. 125 L.I.R.

¹² Par. 111(4) L.I.R.

¹³ *Id.*

¹⁴ Par. 111(4) et 111(5.1) L.I.R.

¹⁵ Par. 111(4).

- a) la fraction de la perte autre qu'une perte en capital ou de la perte agricole subie par la société pour une année d'imposition se terminant avant ce moment qu'il est raisonnable de considérer comme résultant de l'exploitation d'une entreprise et, si la société exploitait une entreprise au cours de cette année, la fraction de la perte autre qu'une perte en capital qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant à un montant déductible en application de l'alinéa 110(1)k dans le calcul de son revenu imposable pour l'année, ne sont déductibles par la société pour une année d'imposition donnée se terminant après ce moment :
- (i) que si, tout au long de l'année donnée, cette entreprise a été exploitée par la société en vue d'en tirer profit ou dans une attente raisonnable de profit,
 - (ii) qu'à concurrence du total du revenu de la société provenant de cette entreprise pour l'année donnée et – dans le cas où des biens sont vendus, loués ou mis en valeur ou des services rendus dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise avant ce moment – de toute autre entreprise dont la presque totalité du revenu est dérivée de la vente, de la location ou de la mise en valeur, selon le cas, de biens semblables ou de la prestation de services semblables;
 - (iii) [...] ¹⁶. » (Notre soulignement)

Par conséquent, afin de pouvoir utiliser les pertes autres que des pertes en capital à la suite d'une acquisition de contrôle, l'entreprise d'où provient la perte (ci-après « cette entreprise ») doit continuer d'être exploitée après l'acquisition de contrôle, et ce, dans une attente raisonnable de profit. À cet effet, le ministre du Revenu a fait valoir ce qui suit dans l'affaire *Roy Hoffman c. MRN*¹⁷ :

« On behalf of the Minister of National Revenue, it was contended that an interpretation should be given to the phrase of “the same business” which would give it the meaning of *exactly* the same business in *exactly* the same location with the same clientele – or, at any rate, if the location of the business was changed, it must not be relocated at such a distance from the former location that the proprietors thereof could not be said to have retained the opportunity of serving the same clientele. »

La Cour a rejeté les prétentions du ministre du Revenu en mentionnant ce qui suit :

¹⁶ Par. 111(5) L.I.R.

¹⁷ 50 D.T.C. 284 (C.A.I.) (ci-après « *Hoffmann* »).

« In my opinion, it could not have been the intention of Parliament, when paragraph (p) was enacted, that when a taxpayer is carrying on exactly the same type of business, he must also carry on his business in exactly the same location, with almost the same clientele, in order to be able to claim a loss under the provisions of the said paragraph. To give effect to the contention on behalf of the Minister, it would seem necessary to make an investigation of the clientele who patronized the business and of the proximity of the former business where the loss was incurred to the premises occupied in the operation of a business where profits were realized before permitting the loss to be deductible under the said paragraph (p), and I cannot reach the conclusion that any such consideration was present in the mind of Parliament when the legislation was enacted.

The term “business” is not a technical term and should not be interpreted in a narrow or technical sense, but should be given its normal or popular meaning in the interpretation of the said paragraph (p). »

Puis, dans l'affaire *Holiday Knitwear Limited c. MRN*¹⁸, J. O. Weldon a mentionné ce qui suit :

« In a non-technical sense the term “business” appears to embrace such matters as – name, owners or shareholders, management, employees, premises, machinery, stock-in-trade, product, goodwill and financial standing. »

Selon l'ARC, il s'agit d'une question de fait, à savoir si cette entreprise continue d'être exploitée à la suite de l'acquisition de contrôle. L'ARC énonce, au paragraphe 14 du *Bulletin d'interprétation IT-302R3*¹⁹, des facteurs à prendre en considération :

« Voici les facteurs qui permettent d'établir si “cette entreprise” était exploitée :

- a) l'emplacement de l'entreprise avant et après la prise de contrôle;
- b) la nature de l'entreprise;
- c) le nom de l'entreprise;
- d) la nature des biens productifs de revenus;
- e) l'existence d'une ou de plusieurs périodes d'inactivité;

¹⁸ 63 D.T.C. 116, (C.A.I.) (ci-après « *Holiday Knitwear* »).

¹⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation IT-302R3*, « Pertes d'une corporation – Effet des prises de contrôle, des fusions et des liquidations sur leur déductibilité – Après le 15 janvier 1987 », 28 février 1994.

- f) la mesure dans laquelle l'entreprise initiale représentait une part importante des activités de la corporation du point de vue de l'ordonnancement et de l'affectation des ressources financières. »

Dans le cas où « cette entreprise » n'est plus exploitée après l'acquisition de contrôle, les pertes autres que des pertes en capital seront perdues. Dans le cas où l'entreprise qui a subi la perte est continuée avec une attente raisonnable de profit, les pertes autres que des pertes en capital seront déductibles jusqu'à concurrence du revenu tiré de cette entreprise et du revenu tiré de toute autre entreprise dont la presque totalité du revenu est dérivée de la vente, de la location ou de la mise en valeur de biens semblables ou de la prestation de services semblables²⁰.

2. IMPORTANCE DU GROUPE DE PERSONNES

Le libellé du paragraphe 111(5) L.I.R. faisant référence aux acquisitions de contrôle se lit ainsi : « en cas d'acquisition, à un moment donné, du contrôle d'une société par une personne ou un groupe de personnes ». Par conséquent, lorsqu'un « groupe de personnes » acquiert le contrôle *de jure*, les règles d'acquisitions de contrôle vont s'appliquer sauf si le contrôle est réputé ne pas être acquis en vertu du paragraphe 256(7) L.I.R. Afin de déterminer s'il y a une acquisition de contrôle, il faut regarder qui détient le contrôle *de jure* avant la transaction et après la transaction. Lorsque plusieurs actionnaires détiennent ensemble le contrôle *de jure* et qu'un ou plusieurs actionnaires décident de vendre leurs actions, la situation devient plus complexe. C'est à ce moment que la notion de « groupe de personnes » devient primordiale, car il faut alors analyser si un « groupe de personnes » a pris le contrôle.

3. GROUPE DE PERSONNES

3.1. DÉFINITION SELON LA LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

La notion de « groupe de personnes » est présente, depuis longtemps, à plusieurs endroits dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. On la retrouve, entre autres, aux articles 84.1, 111, 251 et 256 L.I.R. Certains articles précisent le concept et d'autres articles ne fournissent aucune précision. Aux fins de l'application des règles d'acquisition de contrôle à l'article 111 L.I.R., la notion n'est toutefois pas définie. Il convient donc d'examiner de quelle

²⁰ Par. 111(5) L.I.R.

façon elle est définie aux fins d'autres articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

3.1.1. Aux fins des règles d'association

La notion de « groupe de personnes » a été insérée dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* à la suite des amendements de 1988 apportés aux articles 251 et 256 L.I.R., traitant respectivement des liens de dépendance et des règles d'association. À ce moment, l'article 111 L.I.R. a également été modifié afin d'harmoniser la terminologie des règles d'acquisition de contrôle. Avant ces amendements, le paragraphe 111(5) L.I.R. traitait de l'acquisition du contrôle par « une ou plusieurs personnes ».

De façon plus particulière, la notion de « groupe de personnes » est née de l'ajout du paragraphe 256(1.2) L.I.R. lors des amendements de 1988²¹. Celui-ci a été inséré dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* afin d'annuler l'effet de la décision rendue dans l'affaire *Southside Car Market Ltd. c. La Reine*²², dans laquelle le tribunal avait conclu que le contrôle exercé par une seule personne exclut le fait qu'il y ait simultanément un contrôle exercé par un « groupe de personnes ». L'alinéa 256(1.2)b) L.I.R. se lit maintenant comme suit :

« Pour l'application du présent paragraphe et des paragraphes (1), (1.1) et (1.3) à (1.5) : [...] b) il est entendu :

(i) d'une part, qu'une société qui est contrôlée par un ou plusieurs membres d'un groupe donné de personnes est réputée être contrôlée par ce groupe de personnes,

(ii) d'autre part, qu'une personne ou un groupe donné de personnes peut contrôler une société même si une autre personne ou un autre groupe de personnes contrôle aussi ou est réputé contrôler aussi la société. »

Étant donné que cet alinéa ne s'applique qu'aux fins des paragraphes mentionnés, portant sur les règles d'association, la décision rendue dans l'affaire *Southside* continue de s'appliquer aux fins des acquisitions de contrôle et dans les autres cas.

²¹ Projet de loi C-139; S.C. 1988, c. 55.

²² 82 D.T.C. 6179 (C.C.I.) (ci-après « *Southside* »).

Le concept de « groupe de personnes » se retrouve également à plusieurs autres endroits de l'article 256 L.I.R., traitant des règles d'association. Par exemple, à l'alinéa 256(1.2)a) L.I.R., il est mentionné que, pour l'application des paragraphes 256(1), 256(1.1) et 256(1.3) à 256(1.5) L.I.R., un groupe de personnes s'entend de plusieurs personnes dont chacune est propriétaire d'actions du capital-actions de la même société. Cela augmente considérablement les situations où deux sociétés ou plus sont associées. Le but des règles d'association est de limiter l'utilisation de certains avantages fiscaux, tels que la DPE, entre personnes et groupe de personnes qui constituent une seule entité économique. Cette définition est trop restrictive pour être utilisée aux fins des règles d'acquisition de contrôle. En effet, cette définition fait en sorte que n'importe quel groupe d'actionnaires qui détient ensemble un nombre d'actions conférant le contrôle *de jure* forme un groupe de personnes. Cela fait en sorte que, dans le cas où un actionnaire du groupe disposait de ses actions, il y ait acquisition de contrôle, car un nouveau groupe de personnes qui ne contrôlait pas avant la transaction exercerait le contrôle à la suite du changement d'actionnaires. Il est évident que ce n'est pas l'intention du législateur si on se rappelle que le but des règles d'acquisition de contrôle est de limiter l'utilisation des pertes entre personnes non liées.

3.1.2. Aux fins de la vente d'actions en cas de lien de dépendance

L'article 84.1 L.I.R., traitant de la vente d'actions en cas de lien de dépendance, définit la notion de « groupe de personnes ». Cet article vise à empêcher la conversion d'un dividende imposable en gain en capital. L'alinéa 84.1(2.2)b) L.I.R. définit cette notion pour l'application de l'alinéa 84.1(2)b) L.I.R. comme étant : « plusieurs personnes dont chacune est propriétaire d'actions du capital-actions de la société ». Cette définition est claire, mais trop étroite pour être utilisée aux fins des règles d'acquisition de contrôle, tout comme la définition dans le cadre des règles d'association dont nous avons traité plus haut.

3.1.3. Aux fins de la détermination du lien de dépendance

L'article 251 L.I.R. s'applique à toute la loi et traite des personnes ayant un lien de dépendance. Au paragraphe 251(1) L.I.R., on mentionne que des personnes liées sont réputées avoir un lien de dépendance et que des personnes non liées pourraient avoir un lien de dépendance selon les faits. L'article 251 L.I.R. donne la définition de « groupe lié » et de « groupe non lié ». Ces définitions n'aident pas à définir la notion de groupe de personnes dans le cadre des acquisitions de contrôle, car elles ne traitent pas

directement de ce qui constitue un groupe de personnes. Toutefois, nous retrouvons la notion de « groupe de personnes » lorsque l'on examine la question de fait, à savoir si des personnes non liées ont un lien de dépendance. Cette question est éclaircie dans le *Bulletin d'interprétation* IT-419R2 :

« Les tribunaux ont statué que lorsqu'une personne (ou un groupe de personnes) est, en fait, l'agent négociateur ou la responsable de la négociation pour le compte de deux parties (ou de toutes les parties) à une transaction, il est impossible que les parties traitent sans lien de dépendance entre elles. Les tribunaux ont élargi ce principe et inclus le concept d'«action concertée» en ce qui a trait à un intérêt commun. Par conséquent, même lorsqu'il y a deux parties distinctes à une transaction (ou responsables), mais que ces parties agissent de façon très interdépendante (quand il s'agit d'une transaction d'intérêt commun), on peut alors supposer que les parties agissent ensemble et que, par conséquent, elles ont entre elles un lien de dépendance. Lorsqu'un but commun est visé, une transaction ne constitue pas forcément une transaction avec lien de dépendance lorsque, en outre, les intérêts sont différents (ou les parties indépendantes). Dans ce contexte, on considère que les parties ont des intérêts différents lorsque chacune d'elles a un intérêt indépendant des autres parties à une transaction, bien que chaque partie puisse avoir le même but, par exemple un gain économique²³. » (Notre soulignement)

Dans la version antérieure de ce bulletin d'interprétation, on parlait d'« agir de concert » plutôt que d'« action concertée ». Nous reviendrons à ces notions, car elles ressortent à plusieurs endroits dans la jurisprudence et dans les positions administratives de l'ARC et pourraient nous aider dans l'élaboration des lignes directrices.

3.1.4. Aux fins des règles d'acquisition de contrôle

La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne définit pas la notion de « groupe de personnes » aux fins des règles d'acquisition de contrôle, mais elle la définit pour les règles d'association²⁴ et pour la vente d'action en cas de lien de dépendance²⁵. Toutefois, nous avons également constaté que ces définitions ne s'appliquaient pas dans le cadre des règles d'acquisition de contrôle. Dans le but d'éclaircir cette notion aux fins précises des règles d'acquisition de contrôle, nous ferons un recensement des écrits sur cette notion. Nous

²³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-419R2, « Sens de l'expression “sans lien de dépendance” », 8 juin 2004, par. 24.

²⁴ Art. 256 L.I.R.

²⁵ Art. 84.1 L.I.R.

analyserons la jurisprudence et, par la suite, les positions administratives de l'ARC que nous avons jugé comme étant les plus pertinentes.

3.2. DÉFINITION SELON LA JURISPRUDENCE

Le juge Jackett, de la Cour de l'Échiquier, a éclairci la signification du mot « groupe » dans la décision rendue dans l'affaire *Buckerfield's* : « The word "group" in its ordinary meaning, as I understand it, can refer to any number of persons from two to infinity²⁶. » Cela constitue le point de départ de la définition d'un « groupe de personnes ».

3.2.1. Affaire *Crystal Beach Park Limited c. La Reine*²⁷

À notre connaissance, cette décision de la Cour canadienne de l'impôt est la plus récente qui porte sur les « groupes de personnes » dans le cadre d'une acquisition de contrôle.

Dans les faits, *Crystal Beach Park Limited* (ci-après « *Crystal Beach* ») a été créée en novembre 1989 par la fusion de *Crystal Beach Park Limited* (ci-après « *CBPL* ») et *385979 Ontario Ltd.* Avant la fusion, *CBPL* était détenue en parts égales par trois actionnaires, qui ont plus tard vendu leurs actions et ne sont pas demeurés actionnaires de la société issue de la fusion. Après la fusion, le capital-actions de *Crystal Beach* était constitué de 30 000 actions ordinaires avec droit de vote et 15 000 actions privilégiées sans droit de vote, convertibles en actions ordinaires. Le registre des actionnaires indiquait à ce moment que toutes les actions ordinaires et privilégiées étaient détenues par M. Tiburzi (ci-après « *Tiburzi* ») et M. Gelder (ci-après « *Gelder* »). *Tiburzi* et *Gelder* n'avaient pas de liens familiaux, ils se connaissaient puisque, par le passé, il était arrivé que la société de *Gelder* fournisse des matériaux à *Tiburzi* pour un projet de développement immobilier. Une note au registre indiquait cependant que 15 000 des 30 000 actions ordinaires étaient détenues en fiducie par *Tiburzi* et *Gelder* pour *425243 Ontario Ltd.* (ci-après « *425 Ontario* »). *425 Ontario* était la société de gestion de M. *Lacavera*, un avocat qu'on leur avait recommandé pour investir avec eux. Elle avait fait un premier paiement d'environ 1 M\$ pour les 15 000 actions ordinaires. Dans l'acte de fiducie signé entre *Tiburzi*, *Gelder* et *425 Ontario*, il était précisé que les actions seraient détenues en fiducie par *Tiburzi* et *Gelder* jusqu'au paiement complet du prix d'achat des

²⁶ Précité, note 2.

²⁷ 2006 D.T.C. 2845 (C.C.I) (ci-après « *Crystal Beach* »).

actions au vendeur. À la suite du paiement, le registre des actionnaires de Crystal Beach indiquait que 15 000 actions ordinaires étaient détenues par 425 Ontario.

À la suite des transactions ci-dessus, en 1993 et 1994, la société Crystal Beach a réclamé des pertes autres que des pertes en capital subies en 1989 par une des deux sociétés remplacées. Ces pertes ont été refusées par le ministère en vertu du paragraphe 111(5) L.I.R., le ministre soutenant qu'il y avait eu une acquisition de contrôle par un « groupe de personnes » (Tiburzi et Gelder) et que les revenus à la suite de l'acquisition de contrôle ne provenaient pas d'une « entreprise semblable ». La question en litige qui nous intéresse, dans ce cas, était de déterminer s'il y avait eu acquisition de contrôle par un « groupe de personnes ».

La position du ministère est que Tiburzi et Gelder, agissant de concert, ont acquis le contrôle de Crystal Beach le 22 novembre 1989 en achetant 100 % des actions de Crystal Beach. La position des appelants est que seulement 15 000 des 30 000 actions ordinaires sont détenues à leur propre bénéfice, les 15 000 actions restantes étant détenues pour les intérêts du troisième actionnaire, soit 425 Ontario, la société de gestion de M. Lacavera.

Le juge Sheridan de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que Tiburzi et Gelder étaient chacun propriétaire et bénéficiaire de 7 500 actions ordinaires. Par conséquent, ils n'ont pas acquis le contrôle *de jure* de Crystal Beach, car ils ne détiennent pas plus de 50 % des actions avec droit de vote de la société.

Le ministère a fait valoir comme argument que Tiburzi et Gelder pourraient détenir ensemble les deux tiers des actions de Crystal Beach s'il convertissait leurs actions privilégiées. Le juge Sheridan a alors précisé que, lorsqu'aucun actionnaire ne détient la majorité des actions, c'est une question de fait, à savoir si un « groupe de personnes » détient le contrôle *de jure* de la société. Il a fait référence à l'affaire *Silicon Graphics* en mentionnant ceci :

« In *Silicon Graphics*, the Federal Court of Appeal held that for individual shareholders to be considered a “group of persons”, there must exist between them a “sufficient common connection”; evidence of such a link might include *inter alia*, a voting agreement, an agreement to act in concert, or business or family relationship²⁸. »

²⁸ Précité, note 2, par. 25.

Un autre argument du ministère est qu'il existe un « lien suffisant » entre Tiburzi et Gelder, car ils ont travaillé ensemble avant la fusion de 1989 et ils ont un intérêt commun, soit un intérêt d'affaires. Le juge Sheridan a conclu sur ce point que Tiburzi et Gelder n'ont pas de « lien suffisant » pour qu'on puisse conclure qu'ils agissent de concert. Sa conclusion est appuyée par les critères retenus dans l'affaire *Silicon Graphics*. Tiburzi et Gelder n'ont pas de liens familiaux et, quant à leur relation d'affaires, le domaine d'activité diffère et leur relation se limite au fait que, par le passé, Gelder a fourni du matériel à Tiburzi à des fins commerciales. Ils n'ont jamais traité personnellement ensemble.

Le juge Sheridan s'est aussi basé sur l'affaire *La Reine c. Lenester Sales Ltd. et autres*²⁹ pour conclure que Tiburzi et Gelder n'avait pas d'entente pour agir de concert. En effet, ils voulaient un rendement sur leur investissement, mais ils poursuivaient chacun leurs propres intérêts dans Crystal Beach. D'autre part, il n'y avait pas d'entente de vote, puisque rien n'indiquait comment les actions devaient être votées ou comment un vote égal devrait être réglé. Basé sur ces critères, le juge Sheridan a conclu qu'il n'y a pas de « lien suffisant » entre Tiburzi et Gelder pour conclure qu'il y a eu action concertée et, donc, qu'ils constituent un « groupe de personnes » aux fins des règles du paragraphe 111(5) L.I.R.

En conclusion, il faut retenir de cette décision qu'il faut plus qu'une collaboration entre deux hommes d'affaires indépendants dont le but est d'atteindre un objectif commercial qui leur apporte des avantages mutuels pour « agir de concert »³⁰ dans le cadre d'une acquisition de contrôle. Cette conclusion, qui a d'abord été rendue dans l'affaire *Lenester Sales* dans le cadre de la notion de lien de dépendance, est maintenant applicable au sein des règles d'acquisition de contrôle lorsque l'on veut déterminer si un « groupe de personnes » a acquis le contrôle.

²⁹ 2004 D.T.C. 6461 (C.A.F.) (ci-après « *Lenester Sales* »).

³⁰ La notion « agir de concert » a été remplacée par la notion d'« action concertée » dans le *Bulletin d'interprétation* IT-419R2. Toutefois, dans le *Bulletin d'interprétation* IT-302R3, portant sur les pertes en cas d'acquisition de contrôle, on mentionne ce qui suit au paragraphe 4 : « Un groupe de personnes est réputé agir de concert si le groupe agit en toute solidarité dans des transactions ayant un objectif commun. Un accord préalable qui détermine la façon d'agir du groupe face à certaines situations constitue normalement une action concertée. » Une action concertée revient donc à agir de concert.

3.2.2. Affaire *Silicon Graphics*³¹

La question en litige dans l'affaire *Silicon Graphics* est de savoir si la société Alias Research Inc. (ci-après « Alias »), dont plus de 50 % des actions sont détenues par des non-résidents, conserve son statut de société privée sous contrôle canadien au sens du paragraphe 125(7) L.I.R. Pour ce faire, une analyse du contrôle *de jure* et du contrôle de fait doit être effectuée. Cette décision est importante à nos fins, car elle fait une analyse du contrôle *de jure*, soit le type de contrôle que l'on doit regarder pour déterminer s'il y a une acquisition de contrôle.

Les années en litige sont les années 1992 et 1993, où les actions d'Alias étaient détenues par des non-résidents à 89 % et 74 % respectivement. Malgré cette détention supérieure à 50 % durant cette période, aucun des actionnaires non résidents ne détenait à lui seul plus de 13 % des actions d'Alias. De plus, durant cette même période, il n'existait aucune preuve d'entente entre les actionnaires et rien n'indiquait qu'il était facile pour eux de connaître l'identité des autres actionnaires. D'autre part, les membres du conseil d'administration et de la direction étaient des résidents canadiens et le principal établissement d'Alias était à Toronto.

Pour l'analyse du contrôle *de jure*, le juge Sexton renvoie à la description classique formulée par le juge Jackett dans l'affaire *Buckerfield's*, qui définit le contrôle *de jure* comme suit :

« [...] le droit de contrôle auquel donne lieu le fait de détenir un nombre d'actions tel qu'il confère la majorité des voix à leur détenteur dans l'élection du conseil d'administration³². »

La question dans l'affaire *Silicon Graphics* est :

« [...] de savoir si une simple majorité d'actions détenues par des non-résidents implique que ces derniers possèdent le contrôle *de jure* ou si un certain lien doit exister pour soutenir une telle inférence³³. »

Le juge Sexton examine ensuite l'affaire *Yardley Plastics of Canada c. MRN*³⁴, dans laquelle « le juge Noël a déclaré qu'on ne peut simplement

³¹ Précité, note 2.

³² *Id.*, par. 21.

³³ *Id.*, par. 32.

³⁴ 66 D.T.C. 5183 (C. de l'É.).

choisir un ensemble d'actionnaires détenant la majorité du pouvoir de contrôle³⁵ ». Il examine aussi l'arrêt *Vina-Rug*, qui traite de la notion de lien suffisant pour être en mesure d'exercer un contrôle. Puis, il en arrive à la conclusion suivante sur le contrôle *de jure* :

« Selon ces décisions, je souscris à l'argument de l'appelante selon lequel la simple possession d'une majorité mathématique d'actions par un ensemble d'actionnaires pris au hasard dans une société à grand nombre d'actionnaires ayant certains éléments communs identificateurs (p. ex. le lieu de résidence) mais sans un lien commun ne constitue pas un contrôle de droit ainsi que le terme a été défini par la jurisprudence. Je souscris également à l'argument de l'appelante selon lequel pour que plus d'une personne soit en position d'exercer un contrôle, il est nécessaire qu'il y ait un lien suffisant entre les actionnaires. Ce lien pourrait inclure, notamment, une entente de vote, une entente pour agir de concert ou des liens commerciaux ou familiaux³⁶. » (Notre soulignement)

À noter que les éléments autres que le contrôle *de jure* dans cette décision ne seront pas examinés ici, puisque seul le contrôle *de jure* est pertinent aux fins des règles d'acquisition de contrôle.

En conclusion, il faut retenir de cette décision qu'une majorité mathématique ne donne pas le contrôle *de jure* à un groupe d'actionnaires. De plus, il faut un lien entre les actionnaires pour qu'ils soient considérés comme étant un groupe de personnes qui détient le contrôle *de jure* d'une société.

3.2.3. Affaire *Vina-Rug*³⁷

Cette décision de la Cour suprême du Canada est une référence au sujet du contrôle par plus d'un actionnaire, soit le contrôle qui importe lorsque nous étudions la notion de « groupe de personnes » aux fins des règles d'acquisition de contrôle. Dans cet arrêt, le tribunal a eu à analyser ce qui fait qu'un « groupe de personnes » contrôle une société. Cette décision conclut qu'il doit exister un lien entre les actionnaires pour qu'ils forment un groupe qui contrôle et que le groupe d'actionnaires doit être en état d'exercer un contrôle.

³⁵ *Silicon Graphics*, précité, note 2, par. 33.

³⁶ *Id.*, par. 36.

³⁷ Précité, note 2.

3.3. POSITIONS DE L'ARC

3.3.1. *Bulletin d'interprétation IT-302R3 : Prise de contrôle*³⁸

La position de l'ARC sur le contrôle par un « groupe de personnes » est exposée dans le *Bulletin d'interprétation IT-302R3* :

« Un groupe de personnes détenant la majorité des actions avec droit de vote d'une corporation est réputé avoir pris collectivement le contrôle de la corporation lorsque ces personnes conviennent de voter leurs actions conjointement, lorsqu'il existe des preuves de leur concertation pour contrôler la corporation, ou lorsqu'il existe des preuves de leur intention d'agir de concert pour contrôler cette même corporation (voir les numéros 4 à 6 ci-dessous). En ce qui a trait aux groupes, il est toujours bon de savoir si un groupe donné qui détient la majorité des voix dans une corporation contrôle réellement la corporation. Toutefois, le contrôle exercé par une seule personne exclut le contrôle simultané par un groupe (*Southside Car Market Ltd. c. La Reine*, 82 DTC 6179, [1982] CTC 214 (DPICF))³⁹. »

Ce paragraphe renvoie, entre autres, à la notion d'« agir de concert », notion sur laquelle l'ARC émet sa position un peu plus loin dans le même bulletin d'interprétation :

« Un groupe de personnes est réputé agir de concert si le groupe agit en toute solidarité dans des transactions ayant un objectif commun. Un accord préalable qui détermine la façon d'agir du groupe face à certaines situations constitue normalement une action concertée. Toutefois dans les corporations à grand nombre d'actionnaires, le vote collectif d'une majorité d'actionnaires dans un sens précis n'indique pas en soi que ces actionnaires agissent de concert. Cependant, lorsqu'il y a un petit nombre d'actionnaires, l'adoption conjointe de mesures particulières mutuellement avantageuses constitue un indice sûr de concertation⁴⁰. »

Avec cette position, l'ARC précise qu'il faut déterminer si la prise de contrôle par le « groupe de personnes » résulte d'une action concertée ou d'un événement fortuit. Le paragraphe 6 du *Bulletin d'interprétation IT-302R3* renvoie au *Bulletin d'interprétation IT-419*, maintenant le *Bulletin d'interprétation IT-419R2*, au sujet des liens de dépendance pour expliquer la notion d'action concertée (anciennement « agir de concert »), que nous examinerons à la section 3.4 ci-après.

³⁸ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 19.

³⁹ *Id.*, par. 3.

⁴⁰ *Id.*, par. 4.

3.3.2. Contrôle par le même groupe de personnes avant et après la prise de contrôle

Dans les interprétations techniques 9414745⁴¹ et 9921275⁴², des situations très peu détaillées sont présentées à l'ARC. Dans ces situations, plusieurs personnes détiennent ensemble plus de 50 % des actions d'une société et à la suite d'une transaction de vente d'actions ou de fusion, ces mêmes personnes détiennent toujours plus de 50 % des actions de la société. On demande à l'ARC s'il y a acquisition de contrôle. L'ARC fait valoir qu'elle manque d'information pour conclure, mais qu'il s'agit d'une question de fait de déterminer si un « groupe de personnes » contrôle *de jure* une société. Également, dans le cas où le même « groupe de personnes » contrôle la société avant et après la transaction, il n'y aura pas d'acquisition de contrôle par un « groupe de personnes ».

3.3.3. Exemple d'application

L'interprétation technique 9818985⁴³ expose une situation portant sur le contrôle *de jure*. M. A détient 51 % des actions avec droit de vote de la société Opco et des personnes liées à M. A détiennent 9 % des actions avec droit de vote. Les 40 % d'actions avec droit de vote restantes sont détenues par des personnes non liées à M. A. Le groupe lié à M. A a signé une convention de votes qui donne à M. A le droit de vote pour les 60 % d'actions détenues par le groupe lié. Dans la première transaction proposée, Opco émet de nouvelles actions à une personne non liée, ce qui fait passer le pourcentage de détention de M. A dans Opco à moins de 50 %. Par contre, le groupe lié continue de détenir plus de 50 % des actions d'Opco. Dans la seconde transaction de l'exemple, subséquente à la première, M. A acquiert des actions avec droit de vote, ce qui porte à nouveau sa détention à plus de 50 %.

La première transaction entraîne une acquisition de contrôle par le groupe lié étant donné que M. A possède le contrôle de la société avant la transaction et qu'il le perd au profit du groupe lié à la suite de la transaction.

⁴¹ *Tax Window Files* (en ligne), Don Mills, Ont., CCH Canadian, interprétation technique 9414745, 5 avril 1995.

⁴² *Tax Window Files* (en ligne), Don Mills, Ont., CCH Canadian, interprétation technique 9921275, 15 novembre 1999.

⁴³ *Tax Window Files* (en ligne), Don Mills, Ont., CCH Canadian, interprétation technique 9818985, 18 septembre 1998.

Cette position est basée sur la décision rendue dans l'affaire *Southside*, qui exclut le contrôle par un groupe lorsqu'une personne seule détient le contrôle *de jure*. En effet, avant la transaction, M. A détenait à lui seul le contrôle de la société. L'ARC renvoie également à l'affaire *Duha Printers* en disant qu'il faut se référer aux votes rattachés aux actions même s'il y a une obligation contractuelle d'exercer les votes d'une certaine manière. Après la transaction, M. A ne détient pas le contrôle à lui seul, car il détient moins de 50 % des actions. Toutefois, il fait partie d'un groupe lié qui détient plus de 50 % des actions avec droit de vote. C'est donc le groupe lié qui contrôle après cette transaction et cela entraîne une acquisition de contrôle par ce groupe lié. Dans le cas du contrôle *de jure*, le contrôle simultané est possible à l'exception des situations où une personne détient à elle seule le contrôle *de jure*.

La deuxième transaction n'entraîne pas d'acquisition de contrôle, car il y a application de la division 256(7)a)(i)(B) L.I.R. En effet, M. A acquiert le contrôle d'Opco, mais il était lié à la société immédiatement avant la prise de contrôle en vertu du sous-alinéa 251(2)b)(ii) L.I.R. Cette interprétation fait ressortir l'importance d'être en mesure de bien comprendre, à tout moment, où se situe le contrôle *de jure* d'une société.

Pour conclure, à la lumière des positions de l'ARC et de l'analyse présentée, il demeure difficile de déterminer dans quels cas un « groupe de personnes » détient le contrôle *de jure* d'une société aux fins de l'application des règles d'acquisition de contrôle. Il ressort du recensement de la jurisprudence faite par le juge Sheridan, dans l'affaire *Crystal Beach*, et l'ARC, dans certaines positions administratives, que l'on renvoie à la notion d'« agir de concert ». Malgré le fait que cette notion ne soit pas définie dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, puisqu'elle est invoquée dans la jurisprudence, la notion d'« agir de concert » mérite une analyse plus approfondie.

3.4. INTENTION D'AGIR DE CONCERT : QUESTION DE FAIT

Il s'agit d'une question de fait de déterminer dans quelles situations deux ou plusieurs personnes agissent de concert afin de contrôler une société. Ni la *Loi de l'impôt sur le revenu* ni les positions administratives de l'ARC n'ont proposé de définition précise de cette notion. L'ARC mentionne plutôt certaines présomptions qui feront en sorte qu'elle considérera qu'un « groupe de personnes » a l'intention d'agir de concert pour contrôler une société. Est-il suffisant que tous les actionnaires aient le but commun de faire de l'argent pour qu'ils soient considérés comme agissant de concert? À notre avis, il convient de pousser l'analyse plus loin

que le simple objectif de rendement de l'investissement, sinon n'importe quel groupe d'actionnaires détenant plus de 50 % serait considéré comme un « groupe de personnes » détenant le contrôle *de jure*. Une certaine jurisprudence et certaines positions administratives émises par l'ARC nous éclairent sur cette notion ambiguë.

3.4.1. Affaire *Gestion Yvan Drouin inc. c. La Reine*⁴⁴

Cette décision de la Cour canadienne de l'impôt est relative à l'application du paragraphe 160(1) L.I.R. Ce paragraphe s'applique lorsqu'une personne a transféré un bien, entre autres, à une personne avec laquelle elle a un lien de dépendance. Le transfert rend l'auteur et le bénéficiaire du transfert solidairement responsables du paiement d'une partie de l'impôt de l'auteur du transfert. Cet article évite qu'un particulier transfère ses actifs à son conjoint ou à un membre de sa famille afin de ne plus posséder d'actifs pour payer ce qu'il doit. Dans cette affaire, les faits sont complexes et il serait inutile de les décrire ici. Nous nous concentrons sur les conclusions du juge Archambault concernant une des questions en litige qui était de déterminer si l'auteur et le bénéficiaire du transfert avaient un lien de dépendance. Il n'y avait aucun lien de parenté entre l'auteur et le bénéficiaire du transfert, donc ils n'étaient pas liés. Par conséquent, la question de savoir si deux personnes non liées ont un lien de dépendance est une question de fait selon l'alinéa 251(1)c) L.I.R. La position du ministre est qu'il y avait « une volonté commune de déclarer les dividendes, le tout conformément à une planification dont les deux parties avaient convenu⁴⁵ ».

Afin de résoudre la question, le juge Archambault renvoie à la notion de personnes agissant de concert pour déterminer s'il y a un lien de dépendance entre les parties considérées. Dans sa décision, il fait référence aux critères énoncés par le juge Thurlow dans l'affaire *Swiss Bank c. La Reine*⁴⁶ concernant la notion d'« agir de concert » :

« J'ajouterais que lorsque plusieurs parties, qu'elles soient des personnes physiques, des compagnies ou une combinaison des deux, agissent de concert et dans le même intérêt pour diriger ou dicter la conduite d'une autre, le "cerveau" directeur peut à mon avis être celui de l'ensemble des parties agissant de concert ou celui d'une seule d'entre elles qui remplit un rôle ou des fonctions particulières qu'il faut accomplir pour atteindre l'objectif commun. De plus, à

⁴⁴ 2001 D.T.C. 72 (C.C.I.) (ci-après « *Gestion Yvan Drouin* »).

⁴⁵ *Id.*, par. 38.

⁴⁶ 71 D.T.C. 5235 (C. de l'É.) (ci-après « *Swiss Bank* »).

mon sens, il n'y a lieu de faire aucune distinction à ce titre entre des personnes qui agissent à leur propre compte pour en contrôler d'autres et celles qui, quelque nombreuses qu'elles soient, se font représenter par une autre. D'autre part, si l'une des parties à une transaction agit dans un intérêt différent de celui des autres ou le représente, le fait que le but commun soit de diriger les actes d'une autre partie de façon à obtenir un résultat bien précis ne suffira pas en soi à enlever à la transaction son caractère de transaction entre personnes traitant à distance. Selon moi, l'affaire *Sheldon's Engineering* [précitée] en est un exemple⁴⁷. »

Une autre décision citée par le juge Archambault est celle du juge McArthur dans l'affaire *H.T. Hoy Holdings Limited c. La Reine*⁴⁸ lorsqu'il désire établir s'il y a ou non un lien de dépendance :

« M. Cloutier n'était pas tenu d'accepter les conditions de la 'convention', qui de toute évidence résultait de négociations menées d'une façon indépendante. Les parties n'agissaient pas de concert. L'opération n'a pas été imposée unilatéralement à M. Cloutier. En faisant des concessions et en donnant des conseils de nature commerciale à M. Cloutier et à Plaza, M. Hoy n'agissait pas d'une façon incompatible avec la façon dont une personne agirait dans le cadre d'une relation d'affaires sans lien de dépendance normale. L'existence d'un but commun ne devrait pas être considérée comme voulant dire que les parties avaient des intérêts en commun. MM. Hoy et Cloutier partageaient un but commun en cherchant à assurer le succès de Plaza afin de financer le rachat des actions, mais ce faisant, ils devaient protéger des intérêts distincts. M. Hoy a voulu se départir de la concession et M. Cloutier a voulu acquérir la pleine propriété⁴⁹. »

Ce passage suggère qu'il n'est pas suffisant d'avoir un but commun pour conclure que deux personnes agissent de concert. En effet, il faut identifier un but commun et des intérêts communs, et la présence d'un but commun ne résulte pas nécessairement en la présence d'intérêts communs. À la suite de l'analyse de plusieurs décisions, le juge Archambault conclut ce qui suit :

« Comme l'a dit le juge McArthur dans la décision *H.T. Hoy Holdings Limited* (précitée), il faut distinguer entre avoir un but commun et avoir des intérêts en commun. Deux parties peuvent bien avoir comme but commun de participer à une opération tout en ayant des intérêts distincts. De façon générale, les parties à un contrat s'y engagent parce qu'elles y trouvent chacune son intérêt, mais cela ne signifie pas nécessairement qu'elles n'ont pas d'intérêts distincts.

⁴⁷ *Gestion Yvan Drouin*, précité, note 44, par. 73.

⁴⁸ 97 D.T.C. 1180 (C.C.I.).

⁴⁹ *Gestion Yvan Drouin*, précité, note 44, par. 79.

À mon avis, il faut appliquer avec modération le critère “agir de concert sans intérêt distinct” énoncé par le juge Thurlow dans l’affaire *Swiss Bank Corporation* 71 DTC 5235. Il ne faut surtout pas oublier que le critère n’est pas simplement “agir de concert” mais “agir de concert sans intérêt distinct”. Le juge Thurlow avait pris bien soin de reconnaître que des gens qui agissent de concert mais avec un intérêt distinct n’ont pas entre eux de lien de dépendance⁵⁰. »

3.4.2. Affaire *Brouillette c. La Reine*⁵¹

La décision rendue dans l’affaire *Brouillette* est également intéressante à nos fins, car elle traite de la notion de lien de dépendance dans le cadre de l’article 84.1 L.I.R., portant sur la vente d’actions en cas de lien de dépendance. Dans cette affaire, si le lien de dépendance est établi, l’article 84.1 L.I.R. s’appliquera et le produit de disposition sera un dividende réputé plutôt qu’un paiement en capital. Dans sa décision, la juge Lamarre Proulx a conclu ce qui suit concernant la question de déterminer si les parties avaient un lien de dépendance :

« Je suis d’avis que la preuve a révélé sans aucun doute que les intérêts de messieurs Chagnon et Brunet étaient totalement distincts de ceux de monsieur Brouillette. Monsieur Brouillette a tenté de vendre au meilleur prix possible. Messieurs Chagnon et Brunet ont tenté d’acquérir au meilleur prix les actions d’une entreprise qu’ils souhaitaient acquérir et diriger. [...] Il faut analyser les intérêts de chacune des parties à une entente pour déterminer si elles agissent de concert ou non⁵². » (Notre soulignement)

Cette décision va dans le même sens que celle qui a été rendue dans l’affaire *Gestion Yvan Drouin*, soit que les intérêts ne doivent pas être distincts si on veut conclure que les parties agissent de concert.

3.4.3. Interprétations de l’ARC

L’ARC, dans *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques*⁵³, explique qu’elle considère qu’il existe une présomption que deux actionnaires agissent de concert lorsqu’une société est détenue en parts égales par ceux-ci. Cela fait en sorte que si l’un d’eux vend sa participation, il y aura une

⁵⁰ *Id.*, par. 89 et 90.

⁵¹ 2005 D.T.C. 493 (C.C.I.) (ci-après « *Brouillette* »).

⁵² *Id.*, par. 50 et 51.

⁵³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques*, n° 7, 21 février 1996.

acquisition de contrôle, sous réserve de l'application du paragraphe 256(7) L.I.R. Afin d'écarter cette présomption, il faudrait démontrer qu'aucun actionnaire ne contrôle la société et que le processus de prise de décision est dans une impasse. Cette position est maintenue par l'ARC dans l'interprétation technique 990025⁵⁴.

Il est pertinent de noter que cette présomption dont fait mention l'ARC contraste avec la décision de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Dworkin*. Dans cet arrêt, le capital-actions de la société était détenu en parts égales par deux actionnaires et, après avoir consulté le registre des actionnaires, la Cour suprême du Canada a conclu qu'aucun des deux actionnaires ne contrôlait la société. Malgré le fait que cette décision ne concernait pas la notion de « groupe de personnes », elle traite de la notion de contrôle *de jure*, ce qui est pertinent aux fins des règles d'acquisition de contrôle.

La décision de la Cour suprême dans l'affaire *Oakfield* contraste également avec la présomption de l'ARC. Dans cette affaire, les actions ordinaires d'Oakfield étaient détenues par un actionnaire et les actions privilégiées par un autre actionnaire. Ils étaient les deux seuls actionnaires d'Oakfield et les deux catégories d'actions étaient avec droit de vote. Afin de déterminer qui détenait le contrôle *de jure*, le juge a examiné les droits rattachés aux deux catégories d'actions et il a conclu que le contrôle *de jure* était accordé aux actionnaires ordinaires. En effet, les actes constitutifs de la société offraient des droits additionnels aux actionnaires ordinaires, tels que le droit aux surplus à la liquidation après le paiement du capital et d'une prime aux actions privilégiées et des droits de vote suffisants pour faire autoriser l'abandon de chartes.

Les *Nouvelles techniques*, n° 7, de l'ARC font également ressortir que dans le cas d'une société à capital fermé, lorsque des actionnaires adoptent conjointement des mesures qui leur sont mutuellement avantageuses, il s'agit d'un indicateur important d'action concertée. La même position est adoptée par l'ARC dans l'interprétation 9529700⁵⁵, laquelle traite de la notion de « groupe de personnes » dans le cadre d'une société à petits nombres d'actionnaires.

⁵⁴ *Tax Window Files* (en ligne), Don Mills, Ont., CCH Canadian, interprétation technique 9900025, 25 février 1999.

⁵⁵ *Tax Window Files* (en ligne), Don Mills, Ont., CCH Canadian, interprétation technique 9529700, 21 novembre 1995.

L'interprétation technique 9312877⁵⁶ fait ressortir qu'il doit y avoir un lien commun ou un intérêt commun entre les membres d'un « groupe de personnes » non liés pour conclure que le groupe détient le contrôle *de jure*. Bref, ce « groupe de personnes » doit agir de concert pour contrôler la société. Dans son analyse, l'ARC fait référence au *Bulletin d'interprétation IT-419*⁵⁷ en mentionnant ce qui suit :

« Other than the general comments in IT-419, as cited above, the Department has not developed any guidelines on the concept of acting together or acting in concert to control a corporation. However, one or more of the following are pertinent when dealing with this issue:

1. Any direct or indirect influence on any shareholder;
2. The ability to elect a majority of the Board of Directors, the right to change the Board of Directors or the ability to overrule the Board of Directors;
3. Control of day-to-day management of a corporation;
4. Ability to appropriate corporate property or corporate profits;
5. The right to wind up the corporation⁵⁸. »

3.4.4. Conclusion sur la notion d'agir de concert

En conclusion, malgré certaines indications issues des tribunaux et des positions administratives de l'ARC, il reste difficile de savoir dans quel cas précis un « groupe de personnes » sera considéré comme agissant de concert ou comme ayant l'intention d'agir de concert pour contrôler une société. Dans le cas où aucun actionnaire ne détient la majorité des actions, il faut se questionner à savoir si un « groupe de personnes » détient le contrôle *de jure* de la société. Il faut évaluer si le groupe d'actionnaires détenant plus de 50 % des actions agit ou a l'intention d'agir de concert pour contrôler en droit la société. À la suite de la décision rendue dans l'affaire *Gestion Yvan Drouin*, il semble qu'il ne soit pas suffisant que le groupe d'actionnaires agisse de concert, il doit aussi « agir de concert sans intérêt distinct », ce qui

⁵⁶ *Tax Window Files* (en ligne), Don Mills, Ont., CCH Canadian, interprétation technique 9312877, 26 août 1993..

⁵⁷ Le *Bulletin d'interprétation IT-419* a été remplacé, depuis, par le *Bulletin d'interprétation IT-419R2*, voir AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 23.

⁵⁸ *Tax Window Files* (en ligne), *op. cit.*, note 56.

est plus restrictif. C'est ce que semble également nous indiquer le *Bulletin d'interprétation* IT-419R2, qui autrefois traitait de la notion d'« agir de concert » et qui traite maintenant de la notion d'« action concertée »⁵⁹.

Dans le cadre d'une acquisition de contrôle, doit-on conclure que c'est maintenant la notion d'« agir de concert sans intérêt distinct » qui doit primer la notion simple d'« agir de concert »? À notre avis, c'est ce qui a été conclu dans l'affaire *Crystal Beach*, qui, rappelons-le, est venu préciser qu'aux fins des règles d'acquisition de contrôle, il faut plus qu'une collaboration entre deux hommes d'affaires indépendants ayant un objectif commercial leur apportant des avantages pour conclure que les actionnaires agissent de concert. Rappelons-nous également le *Bulletin d'interprétation* IT-302R3, dans lequel l'ARC fait elle-même référence au *Bulletin d'interprétation* IT-419R2 pour expliquer la notion d'« action concertée ». De plus, il semble plus pertinent d'utiliser cette notion afin d'éviter tous les cas où on conclurait à un agissement de concert simplement lorsque le but commun⁶⁰ est de tirer profit de l'investissement fait dans une société. En effet, il ne faut pas oublier que l'intention du législateur n'est pas de déclencher l'application des règles d'acquisition de contrôle chaque fois qu'une ou plusieurs actions de la société sont échangées. C'est le contrôle *de jure* qui s'applique pour déterminer s'il y a une acquisition de contrôle, ce qui est plus restrictif.

3.5. DÉGAGER DES LIGNES DIRECTRICES

3.5.1. Lignes directrices élaborées

Dans la présente section, nous vous présentons les lignes directrices que nous avons élaborées à la lumière des lectures effectuées et discutées auparavant, tout en gardant à l'esprit l'objectif des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Rappelons-nous que la notion de « groupe de personnes » n'est pas définie et peut donc recevoir plus d'une interprétation raisonnable selon les faits de chaque cas. Il faut se référer davantage au contexte et à l'objet de la loi et considérer l'intention du législateur au moment de l'introduction de cette notion dans le cadre des règles d'acquisition de contrôle⁶¹. Il nous apparaît toutefois impossible de bâtir des

⁵⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 23.

⁶⁰ Lorsque nous traitons de but commun, nous faisons référence à « sans intérêt distinct ».

⁶¹ 2006 D.T.C. 6532 (C.S.C.).

critères qui s'appliquent à toutes les situations possibles, puisqu'il s'agit d'une question de fait de déterminer si un « groupe de personnes » détient le contrôle *de jure* d'une société.

Première ligne directrice : les faits

Certains faits d'une situation vont tendre à démontrer que des actionnaires agissent de concert ou ont l'intention d'agir de concert. Voici quelques exemples :

1) Selon l'affaire *Silicon Graphics*

- a) Les actionnaires ont un lien de dépendance.
- b) Certains actionnaires ont des liens commerciaux (par exemple, ils détiennent ensemble une autre société).
- c) Certains actionnaires ont signé une entente de vote.
- d) Certains actionnaires ont signé une entente pour agir de concert.

2) Selon les interprétations techniques 9312877 et 9529700

- e) Certains actionnaires ont un pouvoir supérieur sur l'élection des administrateurs.
- f) Certains actionnaires ont le pouvoir de liquider la société.
- g) Les actionnaires sont impliqués dans la gestion quotidienne de la société.
- h) Les actionnaires ont la possibilité de s'approprier des biens ou des profits de la société.
- i) Un ou des actionnaires ont une influence sur un ou plusieurs autres actionnaires.
- j) Certains actionnaires s'unissent pour voter des transactions mutuellement avantageuses.

3) Autres lignes directrices déduites de notre analyse

- k) Le lieu de résidence des actionnaires par rapport à l'emplacement de la société ou l'endroit où sont exercées les activités de la société.

- l) Un ou des actionnaires sont également administrateurs.
- m) L'expérience de l'actionnaire est en lien ou non avec les activités de la société.
- n) La somme investie par un actionnaire est plus ou moins importante par rapport aux autres actionnaires.
- o) La formation de l'actionnaire est liée ou non aux activités de la société.
- p) Certains actionnaires agissent comme s'ils avaient un lien de dépendance.
- q) Un actionnaire ou plusieurs actionnaires dépendent financièrement d'un ou plusieurs autres actionnaires.
- r) Un actionnaire ou plusieurs actionnaires en accommodent un autre.
- s) Les actionnaires ont des liens entre eux (amis, cousins, etc.).

Il faut éviter de conclure trop rapidement à un agissement de concert au regard des éléments mentionnés plus haut. La liste présentée ci-dessus n'est pas exhaustive et un seul élément n'est pas assez fort pour conclure que deux actionnaires ou plus constituent un « groupe de personnes » qui contrôle.

Deuxième ligne directrice : L'intérêt principal

C'est l'**intérêt principal** de l'actionnaire qui devrait être considéré, soit la raison première de son intérêt dans la société. Il faut plus qu'un intérêt financier commun pour conclure que deux actionnaires ou plus agissent de concert sans intérêt distinct pour contrôler la société tel qu'il a été conclu, entre autres, dans les affaires *Crystal Beach*, *Gestion Yvan Drouin* et *Brouillette*. Il faut regarder la situation dans son ensemble et ne pas chercher à tout prix un seul intérêt distinct afin d'éviter l'agissement de concert **sans** intérêt distinct. En effet, dans presque toutes les situations, il pourrait être possible de trouver un intérêt distinct entre deux actionnaires.

Troisième ligne directrice : les décisions

Il peut arriver que deux ou plusieurs actionnaires, au cours des années, prennent des décisions qui vont dans le même sens. Par contre, une seule décision mutuellement avantageuse prise dans le même sens ne vient pas contaminer un historique de décisions opposées. Il s'agirait d'un argument

pour dire que les actionnaires ont l'intention d'agir de concert sans intérêt distinct.

Quatrième ligne directrice : le contrôle simultané

Lorsqu'un actionnaire détient à lui seul le contrôle *de jure* de la société, on ne se questionne pas sur la possibilité qu'un « groupe de personnes » contrôle *de jure* la société. En effet, tel qu'il est précisé dans l'affaire *Southside*, lorsqu'un seul actionnaire détient plus de 50 % des actions avec droit de vote, aucun « groupe de personnes » ne peut détenir le contrôle *de jure* simultanément.

Cinquième ligne directrice : aucun contrôle *de jure*

Tel qu'il a été établi dans l'affaire *Dworkin*, il est possible que ni une personne ni un « groupe de personnes » ne détiennent le contrôle *de jure* d'une société. En effet, il peut arriver, à un moment donné, qu'il n'y ait aucune personne ou aucun « groupe de personnes » qui détient le contrôle *de jure* d'une société.

Sixième ligne directrice : addition mathématique

La simple possession mathématique, par un « groupe de personnes », de plus de 50 % des actions avec droits de vote ne suffit pas pour conclure que ce groupe détient le contrôle *de jure*. Cette ligne directrice est tirée des conclusions rendues dans l'affaire *Silicon Graphics* et reflète bien le but des dispositions qui n'est pas de créer une acquisition de contrôle chaque fois qu'un actionnaire dispose d'actions.

CONCLUSION

Il ressort de ce texte que les notions de « groupe de personnes » et d'« agir de concert sans intérêt distinct » sont des notions essentielles lorsqu'il est question d'acquisition de contrôle. Il faut voir les faits relatifs à chaque situation pour en arriver à les définir, car aucune de ces notions n'est définie dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Malgré le fait que la notion de « groupe de personnes » soit inévitable en matière d'acquisition de contrôle, l'ARC ne semble pas vouloir émettre de lignes directrices concernant cette notion, puisqu'elle émet des positions administratives au cas par cas. Certaines présomptions énoncées par l'ARC peuvent d'ailleurs être remises en question, telle que la présomption d'agissement de concert lorsqu'une

société est détenue en parts égales par deux actionnaires⁶². Comme nous l'avons soulevé dans le présent texte, cette présomption ne semble pas fondée au regard de certaines décisions rendues par les tribunaux⁶³. Il serait intéressant de voir ce qu'un juge en conclurait.

Les lignes directrices présentées dans cet article sont un guide pour les praticiens afin qu'ils déterminent si un « groupe de personnes » a pris le contrôle *de jure*. Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que chaque situation est différente et les lignes directrices constituent un guide et non une réponse absolue à chacune des situations.

⁶² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 53 et *Tax Window Files* (en ligne), *op. cit.*, note 54.

⁶³ Notamment l'affaire *Dworkin*, précité, note 2; l'affaire *Oakfield*, précité, note 2 et l'affaire *Crystal Beach*, précité, note 27.

L'APPLICATION DES TAXES DE VENTE CANADIENNES SUR LES PRODUITS DU SECTEUR PHARMACEUTIQUE

NATHALIE VANASSE, AVOCATE, LL.M. FISC.*
SAMSON BÉLAIR/DELOITTE & TOUCHE S.E.N.C.R.L.

PRÉCIS

Les fournitures de produits pharmaceutiques doivent systématiquement être l'objet d'une analyse afin de déterminer si la TPS, la TVQ et les taxes de vente provinciales leur sont applicables. D'une part, les régimes d'imposition de la TPS et de la TVQ prévoient la détaxation de certains médicaments sur ordonnance et substances biologiques énumérés, incluant certaines drogues utilisées pour l'établissement de diagnostics. D'autre part, ils prévoient la détaxation de certaines drogues non spécifiquement énumérées, mais fournies sur l'ordonnance d'un médecin ou d'un praticien autorisé pour consommation ou utilisation personnelle de la personne qui y est nommée. Par ailleurs, certains produits pharmaceutiques qui ne se qualifient pas à l'un ou l'autre de ces titres peuvent se qualifier à titre d'aliments ou de boissons destinés à la consommation humaine et ainsi être détaxés à ce titre. Il s'agit essentiellement des suppléments alimentaires, des substituts de repas, des vitamines et des minéraux. L'auteur analyse ces différentes mesures de détaxation aux fins de s'assurer de déterminer le statut fiscal des fournitures de produits pharmaceutiques. Elle traite également des mesures de détaxation des appareils médicaux et appareils fonctionnels énumérés. Enfin, l'auteure analyse ces questions à la lumière des règles d'application des taxes de vente provinciales pour l'Ontario, le Manitoba, la Saskatchewan, la Colombie-Britannique et l'Île-du-Prince-Édouard.

* Au moment de la rédaction de ce texte, l'auteure était Directrice en taxes indirectes chez KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l. Elle tient à remercier M. Yves-Albert Desjardins et M^mc Annette Beshwaty de leur collaboration à la rédaction de ce texte.

ABSTRACT

The supplies of pharmaceutical products must systematically be analyzed in order to determine if the GST, the QST and the provincial sales taxes are applicable. On the one hand, the imposition rules of the GST and the QST set up the zero-rating rules for listed prescription drugs and biologicals, including certain drugs used for the establishment of diagnostics. On the other hand, they set up the zero-rating rules for drugs not specifically enumerated but provided on the prescription of a medical practitioner or authorized individual for the personal consumption or use of the individual named in the prescription. In addition, certain pharmaceutical products which do not qualify for one or the other of these rules can be qualified as food or beverages for human consumption and thus to be zero-rated for this reason. They are primarily food supplements, meals substitutes, vitamins and minerals. The author analyzes these various zero-rated rules for purposes to ensure to determine the tax statute of the supplies of pharmaceutical products. She also looks at the zero-rated rules for medical and assistive devices. Finally, the author analyzes these questions in the light of provincial sales taxes rules for Ontario, Manitoba, Saskatchewan, British-Columbia and Prince Edward Island.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	397
1. LES MÉDICAMENTS ET LES DROGUES	398
1.1. APPLICATION DE LA TPS ET DE LA TVQ.....	398
1.1.1. Les drogues ou substances de l'article 2 de la Partie I de l'annexe VI L.T.A.	398
1.1.2. Les drogues de l'article 3 de la Partie I de l'annexe VI L.T.A.	403
1.1.3. Cas particulier des produits contenant des drogues et servant à l'établissement de diagnostics.....	404
1.2. APPLICATION DE LA TAXE DE VENTE PROVINCIALE (ONTARIO, MANITOBA, SASKATCHEWAN, COLOMBIE- BRITANNIQUE ET ÎLE-DU-PRINCE-ÉDOUARD).....	405
2. LES SUPPLÉMENTS, LES SUBSTITUTS DE REPAS, LES VITAMINES ET LES MINÉRAUX	407
2.1. APPLICATION DE LA TPS ET DE LA TVQ.....	407
2.1.1. La jurisprudence.....	408
2.1.2. La politique administrative de l'ARC	410
2.1.3. Les tisanes thérapeutiques	412
2.2. APPLICATION DE LA TVP (ONTARIO, MANITOBA, SASKATCHEWAN, COLOMBIE-BRITANNIQUE ET ÎLE-DU-PRINCE-ÉDOUARD)	413
3. LES APPAREILS MÉDICAUX	415
3.1. APPLICATION DE LA TPS ET DE LA TVQ.....	415
3.1.1. Les biens conçus spécialement pour un particulier ayant une déficience particulière ou pour une personne handicapée.....	417
3.1.2. Les biens fournis sur l'ordonnance d'un professionnel prescrit par la loi	419
3.1.3. Les « prothèses » de l'article 25 de la Partie II de l'annexe VI L.T.A.	419
3.2. APPLICATION DE LA TVP (ONTARIO, MANITOBA, SASKATCHEWAN, COLOMBIE-BRITANNIQUE ET ÎLE-DU-PRINCE-ÉDOUARD)	422
CONCLUSION	422

INTRODUCTION

Depuis quelques années, le domaine pharmaceutique est en plein essor. Les compagnies dans ce domaine diversifient et raffinent de plus en plus leurs types de produits. Par conséquent, l'application des taxes de vente canadiennes lors de la vente de ces biens peut comporter une certaine complexité. De plus, il a été proposé dernièrement dans le budget fédéral de 2008¹ d'améliorer l'application de la taxe sur les produits et services et la taxe de vente harmonisée (ci-après « TPS/TVH ») à un certain nombre de services de soins de santé, de médicaments sur ordonnance et d'appareils médicaux, de manière à tenir compte du fait que le secteur de la santé est en constante évolution. Des modifications législatives ont par ailleurs été proposées.

La politique canadienne concernant l'application des taxes de vente sur ces produits pharmaceutiques, que ce soit au niveau fédéral ou provincial, est sensiblement la même. Ainsi, de façon générale, ces produits sont à la base détaxés ou exemptés. En effet, le gouvernement considère que l'imposition de la taxe de vente ne serait pas appropriée en raison du caractère essentiel de ces biens pour la population.

Se basant sur la politique fiscale générale de détaxation, l'industrie pharmaceutique ne perçoit souvent pas les taxes de vente lors de la fourniture de ces biens. Cependant, certaines conditions doivent être préalablement remplies avant de pouvoir détaxer ces produits. Malheureusement, ces conditions sont souvent ignorées de l'industrie, ce qui pourrait avoir de fâcheuses conséquences dans le cadre d'une vérification des autorités fiscales.

Le présent texte se veut une synthèse des règles législatives, jurisprudentielles et administratives applicables concernant la TPS/TVH et la taxe de vente du Québec (ci-après « TVQ ») sur les produits pharmaceutiques, ainsi qu'une analyse comparative des taxes de vente des autres provinces canadiennes. Nous avons divisé les produits pharmaceutiques en trois grandes catégories : les médicaments et drogues, les suppléments alimentaires et les appareils médicaux.

¹ Pour les modifications proposées, nous référons le lecteur à la *Loi d'exécution du budget de 2008*, Projet de loi C-50, sanctionné le 18 juin 2008, par. 88(1) (ci-après « Projet de loi C-50 »).

1. LES MÉDICAMENTS ET LES DROGUES

1.1. APPLICATION DE LA TPS ET DE LA TVQ

De façon générale, les dispositions pertinentes de la *Loi sur la taxe de vente du Québec*² sont harmonisées à la *Loi sur la taxe d'accise*³. Aux fins du présent document, nous ne nous référerons donc qu'à cette dernière.

La politique fédérale est à l'effet de détaxer les médicaments et drogues qui sont prescrits aux citoyens canadiens à des fins médicales. Les médicaments et drogues sont effectivement visés par deux dispositions de détaxation : les articles 2 et 3 de la Partie I de l'annexe VI L.T.A.

1.1.1. Les drogues ou substances de l'article 2 de la Partie I de l'annexe VI L.T.A.

Selon l'article 2 de la Partie I de l'annexe VI L.T.A., une drogue ou substance peut être détaxée de la TPS si :

- 1) La drogue est incluse aux annexes C ou D de la *Loi sur les aliments et drogues*⁴;

La drogue est incluse à l'annexe F du *Règlement sur les aliments et drogues*⁵, à l'exception des drogues et des mélanges de drogues qui peuvent être vendus au consommateur sans ordonnance **ni ordre écrit signé par le Directeur**⁶, conformément à la *Loi sur les aliments et drogues* ou à ce règlement;

Il convient de noter que d'autres modifications législatives ont été annoncées par le Projet de loi C-51⁷. Ainsi, il est proposé de modifier les alinéas 2a) et b) de la Partie I de l'annexe VI L.T.A. afin de tenir compte

² L.R.Q., c. T-0.1 et mod.

³ L.R.C. (1985), c. E-15 et mod. (ci-après « L.T.A. »).

⁴ L.R.C. (1985), c. F-27 (ci-après « L.A.D. »).

⁵ C.R.C., c. 870.

⁶ Projet de loi C-50, par. 86(1).

⁷ Projet de loi C-51 : *Loi modifiant la Loi sur les aliments et drogues et modifiant d'autres lois en conséquence* présenté à la Chambre des communes le 8 avril 2008; n'a pas été adopté avant la fin de la 39^e législature, le 7 septembre 2008.

de l'ajout de la définition de « produit thérapeutique sur ordonnance » dans la *Loi sur les aliments et drogues*. Ces modifications proposées seront amendées afin de tenir compte de celles incluses au Projet de loi C-50⁸. Ainsi seront détaxées les drogues incluses aux annexes C ou D L.A.D., dans leur version antérieure à leur abrogation. Sera également détaxé tout produit thérapeutique sur ordonnance, au sens de l'article 2 L.A.D., qui est une drogue. Il sera intéressant de suivre l'évolution de ce projet de loi, et ce, particulièrement concernant l'interprétation qui sera donnée à la définition de « produit thérapeutique ».

- 2) La drogue et autres substances figurent à l'annexe de la Partie G du *Règlement sur les aliments et drogues*;
- 3) La drogue contenant un stupéfiant figure à l'annexe du *Règlement sur les stupéfiants*⁹, à l'exception d'une drogue et d'un mélange de drogues qui peuvent être vendus au consommateur sans ordonnance ni exemption accordée par le ministre de la Santé relativement à la vente¹⁰, conformément à la *Loi réglementant certaines drogues et autres substances*¹¹ ou à ses règlements d'application;
- 4) Les drogues comprises à l'annexe 1 du *Règlement sur les benzodiazépines et autres substances ciblées*¹²;
- 5) Les drogues suivantes : digoxine, digitoxine, prénylamine, deslanoside, tétranitrate d'érythrol, dinitrate d'isosorbide, trinitrate de glycéryle, quinidine et ses sels, oxygène à usage médical, épinéphrine et ses sels;
- 6) La drogue dont la fourniture est autorisée par le *Règlement sur les aliments et drogues* pour utilisation dans un traitement d'urgence;
- 7) Les expanseurs du volume plasmatique.

⁸ Après consultation auprès du ministère des Finances du Canada.

⁹ C.R.C., c. 1041.

¹⁰ Projet de loi C-50, par. 86(2).

¹¹ L.C. 1996, c. 19 [L.R.C. (1985), c. C-38.8].

¹² DORS/2000-217.

On notera que la fourniture de l'une de ces drogues qui est réservée à un usage agricole ou vétérinaire et étiquetée ou fournie à cette fin n'est pas détaxée.

Le terme « drogue » n'est pas défini dans la *Loi sur la taxe d'accise* et par conséquent, l'interprétation des lois nous dirige vers le sens ordinaire des mots et/ou de l'industrie. Une « drogue » inclut les crèmes, onguents sous forme liquide, en tablette ou en capsule. De plus, on peut se référer à la définition que donne la *Loi sur les aliments et drogues*¹³ qui définit une « drogue » comme suit :

« [...] les substances ou mélanges de substances fabriqués, vendus ou présentés comme pouvant servir :

a) au diagnostic, au traitement, à l'atténuation ou à la prévention d'une maladie, d'un désordre, d'un état physique anormal ou de leurs symptômes, chez l'être humain ou les animaux;

b) à la restauration, à la correction ou à la modification des fonctions organiques chez l'être humain ou les animaux;

c) à la désinfection des locaux où des aliments sont gardés. »

Les drogues de l'article 2 de la Partie I de l'annexe VI L.T.A. sont détaxées tout au long du processus de fabrication et de distribution (peu importe qui les vend). Ces drogues sont détaxées inconditionnellement dans la *Loi sur la taxe d'accise*, c'est-à-dire sans qu'il y ait nécessité qu'elles soient vendues sur présentation d'une ordonnance médicale. L'explication de cette détaxation inconditionnelle pourrait être que la *Loi sur les aliments et drogues* oblige déjà la vente de ces drogues uniquement sur ordonnance médicale. Les drogues visées par l'article 2 sont les suivantes :

1.1.1.1. Les drogues de l'annexe C

Les drogues vendues pour être employées dans la préparation de produits pharmaceutiques radioactifs (ou présentées comme pouvant servir à cette fin) et les produits pharmaceutiques radioactifs seraient détaxés aux fins de la TPS/TVH. Cependant, les radionucléides seraient taxables. Ces substances sont utilisées dans le domaine de l'imagerie médicale. Elles sont ou servent à produire des produits radioactifs utilisés la plupart du temps par des hôpitaux et le plus souvent injectés à des patients afin de diagnostiquer

¹³ Art. 1 L.A.D.

ou même de traiter une maladie ou une dysfonction. Il convient de noter que même les générateurs servant à produire ces substances radioactives sont également considérés comme des « drogues » au sens de la *Loi sur les aliments et drogues* et sont inclus à l'annexe C. Par conséquent, ils seraient également détaxés aux fins de la TPS.

1.1.1.2. Les drogues de l'annexe D

Ce sont les substances dites biologiques. Ces drogues comprennent les substances allergènes utilisées pour le traitement ou le diagnostic d'affections allergiques ou immunitaires, le sang, les vaccins, les dérivés du sang et certaines hormones, ainsi que les enzymes extraits de tissu animal ou de cultures de microorganismes.

1.1.1.3. Les drogues prévues à l'annexe F du Règlement sur les aliments et drogues

Elles comprennent les drogues telles que les antibiotiques, les hormones et les tranquillisants. La fourniture d'une telle drogue ou d'un mélange de telles drogues qui peut, aux termes de la *Loi sur les aliments et drogues* ou du règlement, être vendu sans ordonnance à un consommateur est taxable. Cela n'est pas le cas lorsque la drogue ou le mélange de drogues est acheté sur ordonnance, auquel cas la fourniture est détaxée.

1.1.1.4. Les drogues prévues à l'annexe de la Partie G du Règlement sur les aliments et drogues

Elles comprennent les drogues et autres substances qui sont classées comme drogues contrôlées comme les stimulants (telles les amphétamines et méthamphétamines) et les sédatifs (tels l'acide barbiturique et la méthaqualone). La détaxation en vertu de cette annexe s'applique aux fournitures effectuées le 14 mai 1997 ou après, moment où un changement correspondant était apporté au *Règlement sur les aliments et drogues*. Ces drogues étaient auparavant détaxées par voie de référence à la *Loi sur les aliments et drogues* à l'annexe G.

On notera que ces drogues contrôlées demeurent détaxées même si elles font l'objet de vente illégale. En effet, la violation d'une disposition d'une autre loi ne modifie en rien le dispositif de détaxation prévu à la *Loi sur la taxe d'accise*.

Toutefois, selon l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC »)¹⁴, la marijuana ferait exception à ce principe, étant donné qu'elle peut être fournie sans ordonnance dans certaines circonstances en vertu des règlements d'application de la *Loi réglementant certaines drogues ou autres substances* (ce qui pourrait rendre la marijuana taxable). Cependant, dans la décision *Molenaar c. La Reine*¹⁵, la détaxation de la marijuana ne fut pas contestée, et ce, même en appel.

1.1.1.5. Les drogues détaxées en vertu de l'annexe du Règlement sur les stupéfiants

Sont détaxées les drogues qui contiennent une des substances mentionnées dans cette annexe, à l'exception des drogues ou des mélanges de drogues qui peuvent être vendus à un consommateur sans ordonnance conformément à la *Loi réglementant certaines drogues ou autres substances* ou à ses règlements d'application.

1.1.1.6. Les drogues utilisées dans des situations de danger de mort

Ces drogues comprennent la digoxine, la digitoxine, la prénylamine, la deslanoside, le tétranitrate d'érythrol, le dinitrate d'isosorbide, le trinitrate de glycéryle, la quinidine et ses sels, l'oxygène à usage médical, l'épinéphrine et ses sels. Ainsi, certaines drogues pouvant être obtenues sans ordonnance du médecin, directement du pharmacien dans des situations de danger de mort, par exemple dans le cas d'une crise cardiaque, pourraient également être détaxées en vertu de cette disposition.

1.1.1.7. Les drogues utilisées exclusivement dans un traitement d'urgence et autorisées par Santé Canada en vertu du Règlement sur les aliments et drogues

Il s'agit des drogues utilisées en vertu du « Programme de médicaments d'urgence » ou « Programme d'accès spécial ». Il s'agit souvent de drogues qui ne sont pas approuvées par Santé Canada et qui ne peuvent être vendues au Canada. Cependant, dans des situations bien précises autorisées par Santé Canada, ces drogues peuvent être prescrites par certains médecins et utilisées

¹⁴ David SHERMAN, « Sch. VI: Part I:2 – Federally Controlled Drugs », Commentary and Analysis, Taxnetpro, Carswell, 2004.

¹⁵ [2004] G.S.T.C. 23 (C.A.F.).

par des Canadiens en particulier. Afin de déterminer si une drogue peut être détaxée aux fins de cette disposition particulière, il faut vérifier l'information auprès de Santé Canada.

1.1.1.8. Présentation de nouvelles drogues

Il peut arriver que la drogue que l'on veut vendre ne soit pas encore incluse dans l'une des annexes prescrites par la *Loi sur la taxe d'accise*, mais qui le serait si ce n'était que la drogue est nouvellement approuvée par Santé Canada. Selon l'ARC¹⁶, lorsque Santé Canada approuve une nouvelle drogue en vue de l'inclure dans une des annexes d'une des lois et/ou d'un des règlements dont il est question à la Partie I de l'annexe VI L.T.A., la fourniture de la drogue est détaxée aux fins de la TPS/TVH à compter de la date à laquelle la nouvelle drogue est incluse dans la loi et/ou le règlement. Cette position administrative semble quelque peu rigide et nous recommandons de s'adresser à l'ARC si ce problème se présente en vue d'obtenir une décision anticipée afin de détaxer la nouvelle drogue.

Étant donné la complexité du domaine, afin de savoir si une drogue entre dans l'une ou l'autre des annexes de la *Loi sur les aliments et drogues* visées par la détaxation, on peut se référer à la banque de données de Santé Canada accessible via Internet au <http://www.hc-sc.gc.ca/hpb/drugs-dpd/> ou faire une demande auprès du département scientifique de la compagnie pharmaceutique qui fabrique le produit ou encore, pour les cas plus complexes, effectuer une demande d'interprétation auprès des autorités fiscales.

1.1.2. Les drogues de l'article 3 de la Partie I de l'annexe VI L.T.A.

L'article 3 de la Partie I de l'annexe VI L.T.A. fait référence aux drogues destinées à la consommation humaine. Ces dernières sont détaxées dans la mesure où elles sont délivrées soit premièrement, par un médecin¹⁷ à un particulier pour la consommation ou l'utilisation personnelle par celui-ci ou par un particulier qui lui est lié, soit deuxièmement, sur l'ordonnance

¹⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Nouvelle série de mémorandums sur la TPS/TVH, section 4.1*, « Fournitures détaxées », 2000.

¹⁷ Au sens de l'article 1 de la Partie I de l'annexe V L.T.A., s'entend d'une personne autorisée par la législation provinciale à exercer la profession de médecin ou de dentiste.

d'un médecin pour consommation ou utilisation personnelle de la personne qui y est nommée.

Cet article vise notamment les drogues de type « over the counter » (OTC). Ce sont les drogues qui ne sont pas répertoriées dans l'une ou l'autre des annexes vues précédemment ou dans toute autre annexe d'une loi ou d'un règlement précité. Pour être vendues, ces drogues ne requièrent pas d'ordonnance d'un médecin ou dentiste. Cependant, étant donné leurs effets, ces drogues ne sont pas en vente libre mais, notamment, sous le contrôle d'un pharmacien¹⁸. Ces drogues ne sont pas détaxées en vertu de l'article 2 de la Partie I de l'annexe VI L.T.A., mais peuvent tout de même être détaxées si elles remplissent les critères de l'article 3 de la Partie I de l'annexe VI L.T.A. En résumé, il semble que l'article 3 de la Partie I de l'annexe VI L.T.A. vient d'une certaine façon élargir la détaxation de l'article 2 de la Partie I de l'annexe VI, si les critères exposés précédemment sont respectés.

Voici ce que nous retrouvons dans le Projet de loi C-50 :

« Il est proposé dans le budget de 2008 de détaxer toutes les fournitures, au consommateur final, de médicaments prescrits par des professionnels de la santé dûment autorisés par exemple, des infirmières praticiennes et des sages-femmes à le faire en vertu des lois provinciales ou territoriales. La mesure proposée s'appliquera aux fournitures effectuées après le 26 février 2008 ainsi qu'aux fournitures effectuées au plus tard à cette date si aucun montant de TPS/TVH n'a été exigé ni perçu au titre de la fourniture. »

1.1.3. Cas particulier des produits contenant des drogues et servant à l'établissement de diagnostics

La récente décision de la Cour canadienne de l'impôt dans *Centre Hospitalier Le Gardeur et autres c. La Reine*¹⁹ est venue renverser la position de l'ARC²⁰ voulant que les ensembles de tests soient taxables. Ainsi, lorsque la substance principale d'un mélange de substances est une drogue inconditionnellement détaxée de TPS, alors la trousse de diagnostic sera entièrement détaxée. De plus, les contenants faisant partie de la trousse

¹⁸ Au sens de l'article 1 de la Partie I de l'annexe V L.T.A., s'entend d'une personne habilitée par la législation provinciale à exercer la profession de pharmacien.

¹⁹ [2007] G.S.T.C. 170 (C.C.I.).

²⁰ REVENU QUÉBEC, lettre d'interprétation 01-0101368, « Fourniture de produits servant à l'établissement de diagnostics », 2002.

seront considérés comme accessoires à la fourniture de la drogue et, par conséquent, la fourniture d'une trousse de diagnostic sera détaxée dans son ensemble à titre de fourniture unique d'une drogue inconditionnellement détaxée de TPS.

1.2. APPLICATION DE LA TAXE DE VENTE PROVINCIALE (ONTARIO, MANITOBA, SASKATCHEWAN, COLOMBIE-BRITANNIQUE ET ÎLE-DU-PRINCE-ÉDOUARD)

Contrairement à la TPS/TVH et à la TVQ, les provinces de taxe de vente provinciale (ci-après « TVP »), à l'exception du Manitoba, ne prévoient pas de catégorie de drogues qui sont inconditionnellement exemptées comme c'est le cas pour les drogues prévues à l'article 2 de la Partie I de l'annexe VI L.T.A. Pour qu'elles soient exemptées, les drogues doivent être vendues sur ordonnance. Or, en principe, les fournisseurs ne vendent pas « sous ordonnance ». Ils devraient donc techniquement percevoir la TVP sur les ventes de drogues, à moins que l'acheteur lui-même n'en soit exempté²¹.

Cas des articles promotionnels fournis gratuitement

Lorsque la compagnie pharmaceutique donne des articles promotionnels à ses clients, elle n'a pas besoin de percevoir la TVP. Toutefois, dans la mesure où il s'agit de biens taxables (les drogues qui ne sont pas vendues sur ordonnance sont taxables), la compagnie pharmaceutique doit s'autocotiser sur la valeur desdits biens promotionnels à titre de consommateur final. Toutefois, en Ontario²² et en Colombie-Britannique²³, une exemption de TVP est prévue en ce qui concerne les drogues qui sont données gratuitement aux médecins, aux vétérinaires, aux dentistes ou aux hôpitaux (en Ontario seulement), à titre d'articles promotionnels. Dans ce cas précis, il n'est pas nécessaire pour la compagnie pharmaceutique de s'autocotiser sur ce type d'articles promotionnels puisque la taxe de vente de l'Ontario (ci-après « TVO ») ne s'applique pas.

²¹ Notamment, certaines entités gouvernementales fédérales, certains hôpitaux, les bandes indiennes, les personnes qui achètent à des fins de revente.

²² S. 1 Regulation 1013 of Revised Regulations of Ontario, 1990 made under the *Retail Sales Tax Act*, R.S.O. 1990, c. R.31.

²³ BRITISH COLUMBIA, Ministry of Small Business and Revenue, *Bulletin SST 006*, « Medical Supplies and Equipment », février 2008.

Discussion sur les médicaments et drogues vendus aux hôpitaux, centres de recherche, universités, institutions publiques et autres

En principe, tous les hôpitaux, centres de recherche, universités et autres sont assujettis aux taxes de vente fédérale et provinciales lors de l'acquisition d'un bien taxable. Dans le cas des drogues détaxées inconditionnellement de TPS, cela ne pose pas de problème puisque les drogues demeurent détaxées, peu importe qui les vend. La difficulté se situe plutôt en matière de drogues qui ne sont détaxées de TPS ou exemptées de TVP que si elles sont vendues sur ordonnance médicale. Au fédéral et au Québec, on parle de la fourniture de drogues destinées à la consommation humaine et délivrées par un médecin ou sur l'ordonnance de celui-ci. Dans les autres provinces, on parle d'exemption des drogues fournies « sous ordonnance ».

Normalement, lorsqu'une compagnie pharmaceutique vend une drogue, elle ne vend pas la drogue « sous ordonnance ». Cependant, certains types de drogues sont achetés par une des ces institutions dans le but de les fournir sur ordonnance. Est-ce que l'on pourrait alléguer que les drogues sont détaxées en prétendant que ces dernières sont vendues dans le but d'être fournies sur ordonnance?

Dans les provinces de TVP, le principe d'« achat à des fins de revente » est utile pour justifier cette position puisqu'il est similaire à celui d'acheter dans le but de fournir sur ordonnance. Notre interprétation est d'ailleurs confirmée par certaines provinces de TVP.

En effet, l'Ontario, la Saskatchewan et la Colombie-Britannique exemptent administrativement les drogues fournies aux hôpitaux si certaines conditions propres à chacune sont remplies. Ainsi, en Ontario, ces médicaments seront exemptés dans la mesure où l'acheteur fait signer le bon de commande et un certificat d'exemption par un « praticien ». En Saskatchewan, les médicaments vendus à des hôpitaux, des cliniques médicales ou des « nursing homes » sont exemptés de TVP. En Colombie-Britannique, l'achat par un hôpital ou une université de médicaments ne pouvant être administrés que sur ordonnance d'un praticien est exempté de TVP.

De plus, depuis avril 2006, l'Île-du-Prince-Édouard considère les hôpitaux comme des entités gouvernementales provinciales. Par conséquent, ces derniers profitent d'une exemption de TVP sur notamment l'achat de produits pharmaceutiques.

De plus, si l'on suit le principe que la politique fiscale sous-jacente est à l'effet de ne pas imposer les drogues destinées à la consommation humaine, nous pourrions considérer que les drogues fournies aux hôpitaux et autres institutions, qui sont administrées aux patients par un médecin ou sur l'ordonnance de ce dernier, ne devraient pas être taxées. Pour l'instant, aucune jurisprudence ou documentation n'appuie ce raisonnement. Il est d'ailleurs assez étonnant que la question n'ait pas été soulevée devant les tribunaux ou dans une demande d'interprétation auprès des autorités fiscales.

2. LES SUPPLÉMENTS, LES SUBSTITUTS DE REPAS, LES VITAMINES ET LES MINÉRAUX

Outre les médicaments, les compagnies pharmaceutiques produisent également des suppléments « alimentaires » tels que les suppléments diététiques et les substituts de repas. La distinction entre ces deux catégories de suppléments peut se définir comme suit : les substituts de repas sont, comme leur nom l'indique, destinés à être consommés à titre de repas. Ils sont souvent consommés sous forme de barres, mais peuvent également l'être sous une autre forme, en poudre ou sous forme de liquide par exemple. Les produits connus sous le nom de « suppléments diététiques » sont généralement faits d'ingrédients synthétiques ou naturels qui sont comestibles et qui peuvent être nutritifs. Les suppléments englobent les vitamines et les minéraux.

La politique fiscale canadienne, que ce soit au niveau fédéral ou provincial, est à l'effet de détaxer les produits alimentaires. Par conséquent, il devient primordial pour les compagnies pharmaceutiques et d'autres types de fournisseurs de savoir si les substituts de repas et les suppléments sont considérés comme des « aliments ».

2.1. APPLICATION DE LA TPS ET DE LA TVQ

L'article 1 de la Partie III de l'annexe VI L.T.A. énonce qu'est détaxée de TPS :

« [L]a fourniture d'aliments et de boissons destinés à la consommation humaine (y compris les édulcorants, assaisonnements et autres ingrédients devant être mélangés à ces aliments et boissons ou être utilisés dans leur préparation), sauf les fournitures suivantes : [...] »

La *Loi sur la taxe d'accise* ne définit pas la notion d'aliments, de boissons et d'ingrédients exposés dans le préambule de l'article 1. La complexité de cette disposition est donc de déterminer si un supplément est

un « aliment, une boisson et un ingrédient » au sens de la *Loi sur la taxe d'accise* en l'absence de définition dans la loi. Examinons dans un premier temps l'approche préconisée par les tribunaux.

2.1.1. La jurisprudence

La question de savoir si les suppléments sont considérés comme des aliments au sens de la *Loi sur la taxe d'accise* a été soulevée dans l'arrêt *Shaklee Canada Inc. c. MRN*²⁴. Dans cet arrêt, l'appelant vendait des vitamines, des minéraux et des fibres et ne percevait pas la taxe, prétendant que ces produits entraient dans la définition de produit alimentaire de base, dont la vente était exemptée à l'époque de la taxe de vente fédérale.

Dans cet arrêt, le juge se base sur l'analyse effectuée par le juge de première instance, soit ce qu'un consommateur moyen considérerait être un aliment au sens courant du mot, pour déterminer si les produits vendus par l'appelant entrent dans cette définition :

« [...] to arrive at the common understanding of what a word means, one must sometimes resort to the simple gesture of imagining the subject matter in a very ordinary situation. This is what the trial judge meant to do when he employed what Mr. Roman called the “meal test” used by the trial judge and mentioned above: “Against the same test, I conclude that a householder asked to bring home ‘food’ for the evening meal, or any meal, would not bring home the goods in issue”. I can see no error in this. There is no requirement in this test that to be food something could only be eaten as a meal; it was obviously not meant literally, but was merely given as an example of what ordinary people would consider to be food.

Despite the possible disagreement of some experts, therefore, our ordinary understanding of “food” simply does not comprehend the appellant’s products. The trial judge was certainly not suggesting that only those substances eaten at meals can be food, and that all others such as snack foods, junk foods and fast foods, cannot. He was merely expressing the idea that, if someone asked for food, it would be odd to be offered a plate of vitamins. » (Notre soulignement)

Certains facteurs, tel l'étiquetage, sont également exposés afin de déterminer si les suppléments diététiques sont ou non considérés comme des aliments :

« I might point to some of many factors I have taken into account, which were so colourfully suggested by Dr. Lester for the respondent. The labels on most of the products contain references to “dosages”, not to “helpings”. They are

²⁴ 1995 1 C.T.C. 180 (C.A.F.) (ci-après « *Shaklee* »).

“taken”, not “eaten”. Unlike foods, some of the products have labels which say they are to be taken “as directed by a physician.” Some labels include warnings to “keep out of the reach of children.” Although of no importance, in my view, the labels contain DIN reference numbers. The products are intended for “therapeutic use”, and are not meant to be enjoyed as food is. They do not bear the common attributes usually associated with food. They do not have a pleasing taste. They have no energy value. They do not assuage hunger. They are not served on a plate nor eaten with a utensil. They are manufactured products intended to offset nutritional deficiencies. They are what their labels describe them to be, dietary supplements, not food. If they are to be exempted, it is for Parliament to do so, not this Court. »

Dans le jugement *Vincent Chow White Crane Martial Arts Ltd. c. La Reine*²⁵, la Cour canadienne de l'impôt tient également compte de la présentation, de l'emballage et de la mise en marché d'un produit. Dans cette affaire, l'appelante vendait notamment des herbes chinoises et des substances sous forme liquide ou en poudre en indiquant qu'elles augmentaient la force musculaire et aidaient la guérison de blessures. L'ARC cotisa l'appelante en prétendant que les produits étaient plutôt des médicaments et que ceux-ci étaient taxables étant donné qu'ils ne respectaient pas les critères de détaxation de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Le juge conclut que les produits vendus étaient taxables, ceux-ci étant plutôt des médicaments que des aliments ou boissons. Il a tenu compte de leurs propriétés, mais aussi de leur mise en marché et de leur posologie pour établir leur statut. Dans les motifs du juge, on note qu'il définit le terme anglais *food* (« aliments »), en se basant sur l'*Oxford Dictionary*, qui énonce qu'un aliment s'entend de « ce qui est absorbé par le système pour garder la vie et favoriser la croissance et pour pallier la dégradation des tissus » [traduction libre de l'auteur].

Malgré le rejet par le juge de la prétention de l'appelante concernant la vision moderne que l'on doit donner à la définition d'aliment, nous considérons que cette dernière devient de plus en plus pertinente de nos jours. En effet, avec les nouvelles habitudes alimentaires de la population et les développements en nutrition, la notion d'aliment a beaucoup évolué. Une grande part de la société ne choisit plus uniquement ce qu'elle mange en fonction du besoin de se nourrir, mais bien, de plus en plus, pour les propriétés et les bienfaits de certains « aliments ». Les tribunaux qui seront saisis de cette question en litige pourraient donc dorénavant tenir compte de cette nouvelle réalité.

²⁵ C.C.I. n° 97-3394 (G.S.T.) G, juillet 1999.

De plus, il est intéressant de noter qu'en *obiter*, le juge énonce ceci :

« Les herbes étaient vendues et achetées dans le but de rétablir ou de conserver la santé. Il se peut qu'on puisse dire que certains des produits qui étaient utilisés dans des soupes qu'ils servaient à "garder la vie", mais que ce n'était pas le but pour lequel l'appelante les vendait. » (Notre soulignement)

Selon cet énoncé, il ne serait donc pas suffisant que le supplément soit considéré comme un « aliment ». En effet, on devrait également déterminer le but visé par le supplément. Par exemple, le même supplément qui est étiqueté ou commercialisé dans un premier cas pour étancher la soif et dans un deuxième cas pour ses bienfaits thérapeutiques pourra dans le premier cas être détaxé et dans l'autre situation, être taxable! Nous verrons plus loin quelles conséquences cela peut avoir, notamment dans le cas de l'application des taxes de vente sur les tisanes thérapeutiques.

2.1.2. La politique administrative de l'ARC

La position de l'ARC s'inspire grandement des principes énoncés dans l'arrêt *Shaklee*. En effet, l'ARC admet que la qualification d'un supplément à titre d'aliment aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise* peut être complexe, puisque les suppléments sont parfois ingérés à titre d'aliments et que la ligne est souvent mince entre médicament et aliments²⁶. Les contribuables peuvent facilement penser que les produits vendus sont considérés comme des aliments et donc détaxés de TPS. À cet effet, l'ARC a établi une série de facteurs basés sur les critères jurisprudentiels afin de guider le contribuable.

Ainsi, selon l'*Énoncé de politique* P-240²⁷, les aliments et les boissons (ci-après « aliments ») qui sont consommés par un consommateur moyen pour soutenir ou maintenir la vie, pour combler la faim ou étancher la soif, plutôt que pour des effets thérapeutiques ou préventifs (par exemple pour corriger des problèmes de santé réels ou apparents) ou pour atteindre certains effets bénéfiques particuliers reliés au rendement ou au physique seront considérés être des aliments aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise* et par conséquent, seront détaxés. (Généralement, les produits sous forme de pilules, de cachets ou de capsules ne seront pas considérés comme des « aliments ».)

²⁶ *Heart Drop 2000 Distributors Inc. c. La Reine*, [2003] G.T.C. 749 (C.C.I.).

²⁷ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Énoncé de politique* P-240, « Application de la TPS/TVH aux produits connus sous le nom de "suppléments diététiques" », 2002.

La notion de « consommateur moyen » demeure un concept tout de même assez flou. C'est plutôt avec le test suivant, élaboré et inspiré des critères de l'ARC, qu'on pourra plus facilement déterminer si le supplément est considéré comme un aliment aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise* :

- 1) Les substituts de repas et les suppléments nutritifs qui respectent les critères fixés aux articles B.24.200 et B.24.201 du *Règlement sur les aliments et drogues* sont détaxés.
- 2) Les substituts de repas qui sont vendus sous forme de tablettes sont détaxés sauf s'ils contiennent du chocolat²⁸ ou des fruits²⁹ et sauf si ces produits sont vendus dans des distributeurs automatiques³⁰. Dans ce cas, ils seront taxables³¹.
- 3) Afin de déterminer le sens ordinaire de la notion d'aliment ou de boisson, on va regarder l'étiquetage, l'emballage et la commercialisation du produit. La désignation du produit étiqueté, emballé et commercialisé en tant que supplément et principalement consommé à cause de ses effets physiologiques ne sera pas considéré à titre d'aliment. On notera que peuvent également être consultés les facteurs présentés dans le bulletin GI-001³².

Dans le cas d'une utilisation alimentaire et non alimentaire d'un même produit, l'ARC considère ce produit comme un aliment, une boisson ou un ingrédient, à la condition qu'il soit emballé et représenté d'une manière qui ne soit pas contraire avec celle que l'on s'attendrait pour un aliment, une boisson ou un ingrédient.

Comme nous l'avons souligné précédemment, il est difficile, pour certains suppléments, de déterminer l'application des taxes. En effet, pour certains consommateurs, un produit peut être acheté pour combler la faim ou la soif, ou pour le plaisir et pour d'autres, pour ses bienfaits thérapeutiques ou même pour certains autres, pour les deux raisons. C'est ce qui peut se

²⁸ Al. 1e) de la Partie III de l'annexe VI L.T.A.

²⁹ Al. 1l) de la Partie III de l'annexe VI L.T.A.

³⁰ Al. 1p) de la Partie III de l'annexe VI L.T.A.

³¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Info TPS/TVH* GI-020, « Tablettes et barres », octobre 2006.

³² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Info TPS/TVH* GI-001, « Produits couramment appelés suppléments diététiques », août 2004.

passer notamment en ce qui concerne les tisanes thérapeutiques. Les fournisseurs de ce type de produit assimilent souvent leurs produits à des boissons, et ne perçoivent pas la TPS sur la vente de ceux-ci. Analysons de plus près le cas des tisanes thérapeutiques.

2.1.3. Les tisanes thérapeutiques

Les tisanes et autres produits possédant un DIN (*Drug Identification Number* – numéro d'identification d'un médicament) et qui sont par conséquent reconnus comme une drogue auprès de Santé Canada ne sont pas réputés être des aliments ou des boissons aux fins de la TPS. Cependant, la fourniture de ces tisanes peut être détaxée en vertu d'une disposition de la Partie I L.T.A. En effet, l'article 3 de la Partie I L.T.A. prévoit « qu'est détaxée, la fourniture d'une drogue effectuée sur l'ordonnance d'un médecin, pour la consommation ou l'utilisation personnelle du particulier nommé dans l'ordonnance ».

La difficulté se situe plutôt en matière de tisanes qui ne possèdent pas de DIN. En effet, on retrouve sur le marché une panoplie de tisanes. Celles qui nous semblent les plus problématiques sont les tisanes que l'on retrouve un peu partout, dans les épiceries, les pharmacies, les restaurants, comme la camomille, le tilleul, le millepertuis, etc. Ces tisanes peuvent être soit perçues par le consommateur moyen comme des boissons prises pour le plaisir, soit par certains comme des infusions appréciées pour leurs bienfaits thérapeutiques.

Comment applique-t-on alors les facteurs de l'énoncé de politique? L'étiquetage ne doit-il pas mettre l'accent sur les bienfaits thérapeutiques afin que les produits soient détaxés? Pour être détaxés, ces produits doivent-ils être présentés comme étant du thé? En effet, la position de l'ARC veut que lorsque les tisanes, et les autres produits semblables, soient identifiés comme étant du « thé », ils seraient inconditionnellement détaxés, peu importe qu'ils aient ou non des bienfaits thérapeutiques et peu importe la saveur, contrairement à ce qui est exposé dans l'*Énoncé de politique* P-240³³.

Il semble cependant que l'ARC procède à l'examen de sa politique sur les thés à saveur de fruit et les produits semblables (par exemple les tisanes, etc.). En effet, dans le cadre d'une séance de questions et réponses organisée par l'Association du Barreau canadien, l'ARC donne la réponse suivante :

³³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 27.

« Notre position actuelle se résume simplement par “du thé, c’est du thé”. Les fournitures de boissons qui sont caractérisées comme du thé, quels que soient la saveur ou les ingrédients, sont détaxées. Comme il a été indiqué l’an dernier, le public a été informé, lors de la mise en œuvre de la TPS, que le statut fiscal de la plupart des aliments ne changerait généralement pas en raison de l’instauration de la TPS. Étant donné le nombre de produits présentement décrits comme étant du thé, le terme est quelque peu devenu une fausse appellation. Bon nombre de produits actuellement commercialisés comme du thé ne contiennent pas de vrai thé, qui, à proprement parler, provient seulement de la plante *camellia sinensis*. Les nouveaux produits actuellement décrits comme étant du thé peuvent comprendre des herbes, des fruits, des racines, des fleurs, des épices et d’autres substances de plantes. Nombre de ces produits sont commercialisés pour leurs prétendues vertus ou à titre de remède à base de plantes. Certains de ces produits sont offerts sous d’autres formes, comme les poudres ou les cubes. Par conséquent, en raison de la prolifération de nouveaux produits appelés “thé”, l’ADRC examine sa position selon laquelle “du thé, c’est du thé”. À ce stade, il est trop tôt pour établir dans quelle mesure, le cas échéant, notre position concernant le “thé” changera³⁴. »

Les critères donnés dans l’énoncé de politique nous semblent quelque peu nébuleux surtout lorsqu’on essaie de les appliquer à des cas concrets, et ce, même en ce qui a trait aux exemples donnés dans le même énoncé politique. Il semble que bien que la nature de deux produits soit la même, si l’étiquetage répond aux critères énoncés dans l’énoncé de politique, ils pourraient être considérés comme détaxés. Par conséquent, nous recommandons aux compagnies pharmaceutiques qui commercialisent ce genre de produits de demander une décision anticipée afin de déterminer si le produit serait considéré comme taxable ou non auprès de l’ARC.

2.2. APPLICATION DE LA TVP (ONTARIO, MANITOBA, SASKATCHEWAN, COLOMBIE-BRITANNIQUE ET ÎLE-DU-PRINCE-ÉDOUARD)

De façon générale, les règles que nous venons de voir concernant l’application de la TPS s’appliquent de façon similaire aux provinces mentionnées ci-dessus, à l’exception toutefois des provinces de l’Ontario et de la Colombie-Britannique où les suppléments diététiques sont exemptés inconditionnellement.

De plus, contrairement au fédéral, les autres provinces différencient plus clairement les substituts de repas des suppléments diététiques. La TVO ne

³⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA ET ASSOCIATION DU BARREAU CANADIEN, *Questions sur la TPS/TVH soumises à l’Agence du revenu du Canada*, 2003.

s'applique pas aux suppléments, car ceux-ci entrent dans les produits alimentaires. Ainsi, contrairement à l'ARC, l'Ontario ne se fie pas à l'étiquetage pour déterminer si un produit est taxable ou non. Les suppléments, vitamines et minéraux sont exemptés de la TVO s'ils n'entrent pas dans la définition de médicament. Comme nous l'avons vu précédemment, la définition de médicament est très large, ce qui vient rejoindre l'énoncé de politique fédéral qui taxe les suppléments consommés pour leurs bienfaits thérapeutiques et non à titre de produits alimentaires. On notera que les suppléments qui entrent dans la définition de médicaments, mais qui sont fournis sur ordonnance médicale seront également exemptés, tel qu'il a été vu précédemment.

Les vitamines ainsi que le thé sont exemptés inconditionnellement de la TVO. Encore ici, la notion de thé reste nébuleuse et pourrait inclure la tisane thérapeutique. Par conséquent, les tisanes thérapeutiques seraient exemptées de la TVO. Tout comme le fédéral, pour le moment, on exempterait de la TVP tout ce qui entre dans la définition de thé, une définition très large. Il s'agira de suivre l'évolution de la disposition ontarienne, à la suite de la position que prendra l'ARC à l'avenir.

La taxe de vente du Manitoba ne s'applique pas sur les produits alimentaires³⁵. Tout comme pour la TPS, si les suppléments sont considérés comme des aliments, ils seront exemptés de la TVP. Les vitamines et minéraux sont également taxables.

La taxe de vente de la Saskatchewan ne s'applique pas non plus sur les « food and drink³⁶ ». Les suppléments sont taxables sauf, tout comme pour la TPS, en ce qui concerne les substituts de repas sous forme de barres, qui sont exemptés³⁷. Les vitamines et minéraux sont également taxables. Contrairement au fédéral, il semble qu'aucune interprétation de la notion de supplément n'ait été élaborée. Afin de déterminer si un produit est considéré comme un aliment plutôt que comme un supplément, une demande d'interprétation (*ruling*) serait donc nécessaire dans cette province.

³⁵ Manitoba *Retail Sales Tax Act*, C.C.S.M. c. R130, al. 3(1)a). Voir aussi Manitoba Regulation 75/88 R, art. 1 « food and beverage ». Il convient de noter que la définition de « food and beverage » est sensiblement identique à celle de la *Loi sur la taxe d'accise*.

³⁶ Saskatchewan *Provincial Sales Tax Act*, R.S.S. 1978, c. P-34.1., al. 8(1)s).

³⁷ GOVERNMENT OF SASKATCHEWAN, *Bulletin* PST-2, « Information for Grocery and Drug Stores », mai 2005.

La Colombie-Britannique exempte de façon inconditionnelle les suppléments diététiques et les vitamines³⁸, peu importe leur valeur nutritive, l'étiquetage ou la mise en marché.

En ce qui concerne l'Île-du-Prince-Édouard, la province vient administrativement taxer les « food supplements ». Les vitamines et minéraux sont également taxables. Toutefois, les substituts de repas sous forme de barres et de « shakes » sont exemptés de TVP. Aucune définition de « food supplement » n'est donnée, mais nous constatons que, comme pour la majorité des provinces canadiennes, nous pouvons nous baser sur l'interprétation fédérale³⁹.

Comme nous pouvons le constater, la politique fiscale fédérale concernant l'application de la TPS sur les substituts de repas et les suppléments diététiques semble également être appliquée de la même manière dans les provinces de TVP. Ainsi, les zones grises de la politique fédérale sont également présentes dans les provinces de TVP. Seule la province de la Colombie-Britannique exempte de façon claire toute forme de suppléments. Le Manitoba et l'Île-du-Prince-Édouard se réfèrent aux critères du fédéral. Ce n'est qu'en Saskatchewan que la notion de supplément n'est pas développée.

3. LES APPAREILS MÉDICAUX

3.1. APPLICATION DE LA TPS ET DE LA TVQ

Les appareils médicaux et appareils fonctionnels énumérés aux articles 2 à 40 de la Partie II de l'annexe VI L.T.A. sont détaxés. Ces appareils médicaux sont regroupés en deux grandes catégories : ceux qui sont détaxés tout le long de la chaîne de production et de distribution et ceux qui ne sont détaxés qu'au moment de la vente aux consommateurs. La première catégorie comprend les biens conçus spécialement ou fabriqués sur commande, dans le but d'aider un particulier ayant une déficience particulière ou pour aider une personne handicapée. Cette catégorie

³⁸ BC *Social Service Tax Act*, art. 71(a).

³⁹ PRINCE EDWARD ISLAND, Department of the Provincial Treasury, Taxation and Property Records Division Office, *Revenue Tax (PST) Guide* 124, « Meal Replacement Products », mai 1991.

comprend également les biens détaxés de façon inconditionnelle tels que la fourniture de dents artificielles ou d'un appareil orthodontique⁴⁰.

La deuxième catégorie regroupe les biens fournis sur l'ordonnance écrite d'une personne habilitée à le faire⁴¹. Ces appareils médicaux ne sont détaxés que s'ils sont fournis au consommateur final⁴². La fourniture de tels appareils médicaux par une compagnie pharmaceutique ou tout autre grossiste à un détaillant est taxable.

Voici ce que nous retrouvons dans le Projet de loi C-50 :

« Les dispositions législatives régissant la TPS/TVH établissent une liste d'appareils médicaux et fonctionnels qui sont détaxés. Afin d'établir quels types d'appareils il convient de détaxer, on a habituellement mis l'accent sur la nature de l'appareil ainsi que sur son lien avec l'état du particulier (maladie chronique ou déficience). Cette approche fait en sorte que seuls les appareils conçus spécialement en vue d'être utilisés par un particulier ayant une maladie chronique ou une déficience soient détaxés, tandis que les appareils pouvant servir à d'autres usages ne donneront généralement pas droit à un allègement de TPS/TVH.

Il est proposé dans le budget de 2008 d'ajouter les éléments suivants à la liste des appareils médicaux et fonctionnels détaxés :

- les appareils destinés à des particuliers paralysés ou ayant un handicap moteur grave et qui sont conçus spécialement à des fins de stimulation neuromusculaire ou de verticalisation, lorsqu'ils sont fournis sur l'ordonnance écrite d'un praticien;
- les sièges spécialement conçus à l'intention de personnes handicapées, lorsqu'ils sont fournis sur l'ordonnance écrite d'un praticien;
- les systèmes d'oscillation pour la paroi thoracique qui servent à dégager les voies respiratoires; et
- les animaux aidants qui sont spécialement dressés afin qu'ils puissent aider une personne ayant une déficience ou un handicap, si la fourniture de ces animaux est effectuée par une organisation exploitée dans le but de fournir des animaux ayant reçu un tel entraînement spécialisé, ou à son profit.

⁴⁰ Art. 11 et 11.1 de la Partie II de l'annexe VI L.T.A.

⁴¹ Selon la définition énoncée à la *Loi sur la taxe d'accise*, un « médecin » s'entend d'une personne autorisée, par la législation provinciale, à exercer sa profession de médecin ou de dentiste.

⁴² Par exemple, les articles 3, 23 ou 24.1 de la Partie II de l'annexe VI L.T.A.

Il est également proposé de modifier les dispositions législatives régissant la TPS/TVH afin de préciser que seuls les appareils médicaux et fonctionnels devant être utilisés par des êtres humains sont détaxés. Les modifications proposées s'appliqueront aux fournitures effectuées après le 26 février 2008. »

3.1.1. Les biens conçus spécialement pour un particulier ayant une déficience particulière ou pour une personne handicapée

Sens de « conçu spécialement »⁴³

Le terme « conçu spécialement » reflète l'intention du fabricant concernant l'utilisation du bien. Les biens seront détaxés s'ils ont été conçus dans le but de venir compenser ou atténuer une déficience particulière d'une personne. Le bien « conçu spécialement » doit se distinguer d'un autre bien similaire en détenant une particularité significative. Dans bien des cas, la description du manufacturier sera insuffisante ou nébuleuse. Les facteurs suivants peuvent être appliqués afin de déterminer l'intention véritable du fabricant sur l'utilisation du bien :

- Le bien a pour but premier de pallier une déficience précise;
- Le bien est conçu pour être utilisé par une personne déficiente et non pour être utilisé par des particuliers en général;
- La publicité et le marketing du bien sont directement orientés vers les personnes déficientes ou handicapées.

Dans certains cas, les biens à l'origine standards sont adaptés ou modifiés en fonction des besoins particuliers d'une personne ayant une déficience. Les biens qui ont été fabriqués pour d'autres fins et qui, par la suite, ont été utilisés pour assister une personne ayant une déficience ne seront pas considérés comme « spécialement conçus ». Cependant, le bien n'a pas besoin d'avoir été conçu pour une personne en particulier mais bien pour une déficience en particulier. Les questions suivantes peuvent alors être posées afin de déterminer si le bien est « spécialement conçu » :

⁴³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 11860-2-1, « Application of GST/HST to Medical Devices », 16 avril 2003.

- 1) Les changements apportés au bien sont-ils considérables, de sorte que le bien ne puisse pas être remis dans son état original? Dans l'affirmative, le bien serait détaxé; et
- 2) Une fois modifié, le bien peut-il être utilisé par une personne qui ne souffre pas de la déficience en question? Dans l'affirmative, le bien serait taxable⁴⁴.

Sens de « déficience de », de « personne handicapée » ou de « ayant des troubles de »⁴⁵

Il convient de noter que contrairement à la version anglaise des dispositions, la version française a conservé le terme de « personne handicapée », qui a été reformulée dans la version anglaise avec les amendements législatifs effectués en 1997, modifiant les termes « handicapped » et « disabled individual » pour « individual with a disability » de façon à rendre les dispositions visées plus politiquement correctes.

Cependant, malgré les différentes formulations, la même définition doit être donnée, soit que la personne doit avoir subi une « perte d'habilité l'empêchant de fonctionner normalement, que ce soit physiquement ou mentalement⁴⁶ » [traduction libre de l'auteur].

Par conséquent, pour être détaxé en vertu des dispositions pertinentes de la Partie II de l'annexe VI L.T.A., le bien doit être utilisé par une personne ayant une déficience à long terme et non temporaire. (À cet effet, il semblerait qu'une déficience de plus de 12 mois soit considérée être une « déficience à long terme »⁴⁷.)

⁴⁴ REVENU QUÉBEC, lettre d'interprétation 03-0111025, « Fourniture de chaussures conçues pour recevoir des orthèses et prothèses plantaires – Critères pour apprécier si elles sont “conçues spécialement pour les fins visées” », 5 janvier 2004.

⁴⁵ *Id.* Voir aussi l'analyse de David SHERMAN, « Sch. VI: Part II LTA – Medical and Assistive Devices ». Taxnetpro, Carswell, 15 octobre 2004.

⁴⁶ *Id.*

⁴⁷ *Id.* Fait référence à la définition de « particulier handicapé », soit un « particulier qui, en raison d'une déficience d'une durée réelle ou prévue d'au moins 12 mois, est limité dans l'exécution des activités de la vie quotidienne », prévue dans AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Mémoire sur la TPS 300-4-4*, « Taxe sur les fournitures exonérées – Services de garde d'enfants et de soins personnels », 16 décembre 1993.

3.1.2. Les biens fournis sur l'ordonnance d'un professionnel prescrit par la loi

Certaines dispositions législatives de la Partie II prévoient que certains biens seront détaxés uniquement si le professionnel de la santé qui y est désigné fournit au particulier une ordonnance écrite afin que ce dernier achète le bien sans payer les taxes y afférentes.

La Partie I de l'annexe VI L.T.A. donne une définition précise d'ordonnance mais pas la Partie II. Le sens ordinaire du terme devrait alors être appliqué.

3.1.3. Les « prothèses » de l'article 25 de la Partie II de l'annexe VI L.T.A.

Cette disposition énonce qu'est détaxée la « fourniture d'un article de prothèse médicale ou chirurgicale, d'un appareil d'iléostomie et de colostomie et d'un appareil pour voies urinaires ou autres articles semblables destinés à être portés par une personne ».

Notion de « prothèse »

Dans l'arrêt *Institut de cardiologie de Montréal et autres c. La Reine* de la Cour canadienne de l'impôt, la juge Lamarre Proulx donne les définitions suivantes de prothèse et de prothèse chirurgicale :

« À la lecture des différentes définitions, on voit que l'expression "prothèse" s'entend communément d'une pièce qui s'ajoute de façon externe ou interne pour des fins fonctionnelles ou cosmétiques, ou pour les deux à la fois, en remplacement d'un membre, une partie de membre ou un organe gravement atteint ou détruit. [...] L'expression "prothèse chirurgicale" signifie selon le dictionnaire une pièce incluse chirurgicalement dans le corps d'une personne, soit pour un but fonctionnel, soit pour un but plastique⁴⁸. »

L'ARC et Revenu Québec ne se sont inspirés de la jurisprudence que de façon très restrictive en ce qui concerne leur propre définition de « prothèse » :

« Une prothèse est "un appareil qui est un substitut artificiel permanent pour une partie manquante du corps. Une prothèse s'entend, communément, d'une pièce qui s'ajoute, de façon externe ou interne, pour des fins fonctionnelles en

⁴⁸ C.C.I. n^{os} 97-242 (G.S.T.) G; 97-333(G.S.T.) G, mars 1999 (ci-après « *Institut de cardiologie* »), par. 13.

remplacement d'un membre, d'une partie de membre ou d'un organe gravement atteint ou détruit⁴⁹. »

Le débat sur la définition de prothèse a été beaucoup alimenté en raison de l'assujettissement des implants mammaires à la TPS et à la TVQ. En effet, le développement économique du marché de la chirurgie esthétique, les compagnies pharmaceutiques ainsi que les professionnels de la santé qui œuvrent dans ce domaine ont tout intérêt à ce que les implants mammaires soient considérés comme des prothèses détaxées de TPS et de TVQ.

Jusqu'à présent, les deux paliers de gouvernement⁵⁰ se sont entendus pour dire que les implants mammaires ne sont pas détaxés, car ils ne constituent pas des **prothèses**. Selon eux, un implant mammaire ne remplace pas une partie manquante du corps. On entend par implant mammaire un implant inséré derrière la glande mammaire ou derrière le muscle pectoral qui se trouve sous la poitrine. Ainsi, seules les prothèses mammaires externes seraient détaxées.

Les deux paliers de gouvernement n'ont pas considéré la notion de « prothèse chirurgicale » définie par la jurisprudence dans la décision *Institut de cardiologie*, ce qui ouvrirait certainement la porte à considérer les implants mammaires ou d'autres types d'implants à titre de prothèses.

Cependant, même si l'on pouvait considérer les implants mammaires à titre de prothèses, le deuxième segment de l'article 25 de la Partie II de l'annexe VI L.T.A. pose un autre aspect litigieux, soit que la prothèse doit être « destinée à être portée par une personne ».

Sens de l'expression « articles destinés à être portés par une personne »

Selon l'ARC, le sens de l'expression implique que pour être détaxée en vertu de l'article 25 de la Partie II de l'annexe VI L.T.A., la prothèse ne peut être qu'une prothèse externe et non implantée dans le corps de la personne (comme les implants mammaires), car le sens de « être portée » présuppose

⁴⁹ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* TVQ. 176-5, « Fourniture d'implants mammaires et de prothèses mammaires externes », septembre 2001.

⁵⁰ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 11860-2, « Implants mammaires, Application des articles 1 et 2 de la partie II de l'Annexe VI et de l'article 25 de la partie II de l'annexe VI de la Loi sur la taxe d'accise », octobre 1999; REVENU QUÉBEC, *op. cit.*, note 49.

que la personne détient un certain degré de contrôle sur la prothèse en question⁵¹.

La jurisprudence souligne également que pour être détaxée, la prothèse doit être portée par une personne. Dans son interprétation de l'article 25 de la Partie II de l'annexe VI L.T.A., la juge Lamarre Proulx énonce ceci :

« Selon le contexte textuel, il n'y a aucune raison de dissocier les articles de prothèse médicale ou chirurgicale des autres articles mentionnés à l'article 25 et auxquels s'appliquent les mots *ou autres articles semblables destinés à être portés par une personne*. Ni la logique, incluant le sens du mot "prothèse", ni l'analyse grammaticale peuvent permettre une telle dissociation. Il était loisible au législateur, si telle avait été son intention, d'inclure les articles de prothèse médicale et chirurgicale dans une catégorie à part et de leur donner le sens d'appareils de remplacement lors d'une intervention chirurgicale. De plus, selon le contexte textuel, l'article 26 confirme l'interprétation que les mots *ou autres articles semblables destinés à être portés* s'appliquent à la prothèse médicale et chirurgicale, puisque l'article 26 réfère à l'utilisateur de toutes les prothèses mentionnées à l'article 25⁵². »

Certains auteurs⁵³ sont cependant en désaccord avec l'interprétation de la juge. En effet, cette disposition provient de l'ancienne loi fédérale d'avant 1991 dont l'article 21 se lisait comme suit :

« 21. Articles de prothèse pour l'oreille, le nez, la mastectomie ou autres articles de prothèse médicale ou chirurgicale; appareils d'iléostomie et de colostomie et appareils pour voies urinaires ou autres articles semblables destinés à être portés par un individu; articles et matières, à l'exclusion des cosmétiques, devant servir à l'utilisateur d'une telle prothèse, d'un tel appareil ou d'un tel article semblable et nécessaires à leur bonne application et leur entretien. »

La présence d'un point-virgule remplacé par une virgule à l'article 25 après les mots « prothèse médicale ou chirurgicale » vient présumer que ne sont « destinés à être portés par une personne » que les **appareils d'iléostomie et de colostomie et appareils pour voies urinaires** ou autres articles semblables.

Comme le mentionne le professeur Côté⁵⁴, bien que l'analyse d'une disposition par la méthode grammaticale puisse être effectuée, cette

⁵¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 43.

⁵² *Institut de cardiologie*, précité, note 48, par. 15.

⁵³ D. SHERMAN, *op. cit.*, note 45.

⁵⁴ Pierre-André CÔTÉ, *Interprétation des lois*, 2^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1990.

interprétation ne donne lieu qu'à une présomption simple de l'intention du législateur. Ainsi, le sens donné aux mots dans le contexte où la disposition a été mise en place doit également être pris en compte afin de déterminer le véritable sens de la loi.

Comme on peut le constater, l'interprétation de l'article 25 de la Partie II de l'annexe VI L.T.A. ne semble pas faire l'unanimité. Même que Revenu Québec est présentement à revoir le sens à donner à la définition de « prothèse ». En effet, dans le cadre du Symposium sur les taxes à la consommation de 2005⁵⁵, Revenu Québec mentionnait qu'il est présentement en discussion avec l'ARC à cet effet et qu'il serait possible que le réexamen de la notion fiscale de « prothèse » puisse avoir un impact dans le domaine médical.

3.2. APPLICATION DE LA TVP (ONTARIO, MANITOBA, SASKATCHEWAN, COLOMBIE-BRITANNIQUE ET ÎLE-DU-PRINCE-ÉDOUARD)

De façon générale, l'assujettissement à la TVP dans ces provinces suit le principe voulant que soit exempté l'article qui sera **utilisé** par le « consommateur ». On entend par « utilisé » qui sera consommé ou pour le propre usage du consommateur. Les articles qui sont utilisés par exemple par les médecins ou les hôpitaux dans le cadre leur travail demeureront taxables.

Les règles législatives applicables dans les provinces étudiées sont similaires à celles du fédéral. Ainsi, les principes et interprétations présentées aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise* pourraient trouver une certaine application aux fins de la TVP. Cela rejoint la politique fiscale sous-jacente de ne pas imposer ces types de biens médicaux.

CONCLUSION

Dans le présent exposé, nous avons pu constater que la politique canadienne concernant l'application des taxes de vente sur les trois grandes catégories de produits pharmaceutiques analysées est sensiblement la même, que ce soit au niveau fédéral ou provincial. Ainsi, de façon générale, ces produits sont à la base détaxés ou exemptés. Cependant, à la lumière de notre analyse, différentes problématiques ont été soulevées. Ainsi, la présence de

⁵⁵ Gaston FORTIN, Julie ROBERGE et Pierre-E. RODRIGUE, « Les sujets techniques de l'heure », dans *Symposium sur les taxes à la consommation*, 152, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2005, pp. 6:1-72, aux pages 6:67-68.

plusieurs exceptions, d'interprétations divergentes d'un même concept ou même l'absence d'interprétation rendent beaucoup plus complexes l'application des règles de taxes de vente que l'on aurait pu le penser initialement.

De plus, l'application des règles de taxes de vente canadiennes aux produits pharmaceutiques est d'autant plus complexe qu'une grande variété de produits pharmaceutiques est présente sur le marché. Ainsi, bien que la plupart des produits pharmaceutiques se retrouvent dans l'une ou l'autre des catégories étudiées, certains produits vendus par les compagnies pharmaceutiques tels que l'eau saline sont assujettis à des règles de taxes de vente qui leur sont propres. L'application des différentes taxes de vente canadiennes nécessite alors une analyse cas par cas. De plus, il est souvent difficile de déterminer l'assujettissement aux taxes de vente de certains produits en l'absence d'une interprétation des autorités gouvernementales ou jurisprudentielles sur le sujet. Cependant, nous croyons que l'accroissement important des types de produits pharmaceutiques sur le marché canadien et surtout leur raffinement commence à obliger de plus en plus les autorités fiscales fédérales et celles des différentes provinces canadiennes à se positionner sur leur assujettissement aux différentes taxes de vente.

ADMINISTRATEURS DE SOCIÉTÉS, ATTENTION!

SANDRA HASSAN, AVOCATE GÉNÉRALE, M. FISC.*
MINISTÈRE DES FINANCES DU CANADA
DIVISION DU DROIT FISCAL

RENÉ-PHILIPPE HARVEY, AVOCAT, M. FISC.**
GAUTHIER BÉDARD, S.E.N.C.R.L.

PRÉCIS

Les scandales financiers des dernières années – Norbourg, Enron, WorldCom, Adelphia et Tyco – ont mené plusieurs à remettre en question l'honnêteté des administrateurs de sociétés et à poser un nouveau regard sur les décisions d'affaires prises par ceux-ci. Les investisseurs semblent être d'avis que les fraudes financières, les conflits d'intérêts et la mauvaise gestion sont répandus dans tout le marché financier. Les scandales ont aussi fait naître une certaine attente envers le législateur et les tribunaux canadiens dans les litiges impliquant des administrateurs. C'est dans ce contexte social que la Cour suprême du Canada a rendu jugement dans l'arrêt *Magasins à rayons Peoples inc. (Syndic de) c. Wise*, et a modifié la norme applicable en matière de défense de diligence en vertu de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*. Le critère objectif-subjectif énoncé dans l'arrêt *Soper* a été remplacé par un critère objectif. Bien que le jugement dans l'arrêt *Magasins à rayons Peoples (Syndic de) c. Wise* porte sur une disposition de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*, les auteurs soutiennent qu'il convient d'appliquer la même norme en matière fiscale.

* Les auteurs du présent texte tiennent à remercier M. William Kostlivy de sa collaboration à la mise à jour de la recherche. Les opinions exprimées dans le présent article n'engagent que la coauteure et ne correspondent pas nécessairement à celles du gouvernement fédéral (notamment les ministères de la Justice ou des Finances du Canada).

** Le présent texte est basé sur l'essai de maîtrise en fiscalité du coauteur, présenté à l'Université de Sherbrooke et intitulé « L'impact de l'arrêt *Peoples c. Wise* sur l'interprétation du paragraphe 227.1(3) L.I.R. », déposé le 30 avril 2006. La recherche a été mise à jour aux fins de la présente publication.

ABSTRACT

The financial scandals of the past years – Norbourg, Enron, WorldCom, Adelphia and Tyco – have led many to question corporate directors' honesty and to scrutinize their business decisions. Investors have the impression that financial fraud, conflicts of interest and mismanagement are common in the financial market. These scandals have created certain expectations towards the legislator as well as towards the Courts where director's liability is at issue. This is the social context that prevailed when the Supreme Court of Canada rendered its judgment in *Peoples Department Stores Inc. v. Wise*. The Court changed the standard applicable to the due diligence defence under the *Canadian Business Corporations Act*: the objective-subjective standard applicable since the *Soper* decision was replaced by an objective standard. Although the *Peoples Department Stores Inc. v. Wise* decision pertained to the *Canadian Business Corporations Act*, the authors argue that the same standard applies for tax purposes.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	429
1. RESPONSABILITÉ DES ADMINISTRATEURS	430
1.1. DISPOSITIONS DES LOIS FISCALES	430
1.2. DISPOSITIONS PRÉVOYANT LA DÉFENSE DE DILIGENCE	432
1.3. DISPOSITION DE LA <i>LOI CANADIENNE SUR LES SOCIÉTÉS</i> <i>PAR ACTIONS</i> EN LA MATIÈRE	434
1.4. ÉVOLUTION DE LA JURISPRUDENCE SUR LA NORME DE DILIGENCE JUSQU'À LA DÉCISION DE LA COUR SUPRÊME DU CANADA DANS L'AFFAIRE <i>PEOPLES</i>	436
1.4.1. L'arrêt <i>Soper</i>	436
1.4.2. Réception de l'affaire <i>Soper</i> dans les milieux du droit fiscal et des sociétés	437
2. L'ARRÊT <i>PEOPLES</i>	438
2.1. FAITS	439
2.2. DÉCISION DE LA COUR SUPÉRIEURE	440
2.3. DÉCISION DE LA COUR D'APPEL DU QUÉBEC	441
2.4. DÉCISION DE LA COUR SUPRÊME DU CANADA	442
3. L'APRÈS <i>PEOPLES</i>	444
3.1. ÉVOLUTION DE LA JURISPRUDENCE EN MATIÈRE FISCALE	444
3.2. AUTRE EFFET POTENTIEL DE L'ARRÊT <i>PEOPLES</i> ?	451
CONCLUSION	453

INTRODUCTION

Les scandales financiers des dernières années – Norbourg, Enron, WorldCom, Adelphia et Tyco – ont mené plusieurs à remettre en question l'honnêteté des administrateurs de sociétés et à poser un nouveau regard sur les décisions d'affaires prises par ceux-ci. Les investisseurs semblent être d'avis que les fraudes financières, les conflits d'intérêts et la mauvaise gestion sont répandus dans tout le marché financier¹. Les scandales ont aussi fait naître une certaine attente d'une plus grande sévérité des tribunaux envers les administrateurs dans les litiges les impliquant. Ce contexte social est fort différent de celui qui prévalait lorsque l'affaire *Soper c. Canada*² a été entendue par la Cour d'appel fédérale en 1997.

C'est sur cette toile de fond que la Cour suprême du Canada a rendu jugement dans l'affaire *Magasins à rayons Peoples inc. (Syndic de) c. Wise*³, et a modifié la norme applicable en matière de défense de diligence : le critère objectif-subjectif énoncé dans l'arrêt *Soper* a été remplacé par un critère objectif. La Cour suprême a expressément mentionné que « [l']apparition de normes plus strictes force les sociétés à améliorer la qualité des décisions des conseils d'administration »⁴.

Bien que l'arrêt *Peoples* ait porté sur une disposition de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*⁵, nous sommes d'avis qu'il convient d'appliquer la même norme en matière fiscale. Dorénavant, les administrateurs devraient avoir plus de difficulté à se prévaloir de la défense de diligence raisonnable. Cette modification de la norme aura, à notre avis, pour conséquence d'assurer que les administrateurs de sociétés, et non la masse des contribuables, assumeront le risque de perte financière lorsque la société qu'ils dirigent fait défaut de remettre certaines sommes au fisc.

¹ CANADA, ministère des Finances, *Stimuler la confiance des investisseurs dans les marchés de capitaux canadiens*, 8 juin 2006.
(En ligne : http://www.fin.gc.ca/activty/fostering_06f.html).

² [1998] 1 C.F. 124 (C.A.F.) (ci-après « *Soper* »).

³ [2004] 3 R.C.S. 461; 2004 CSC 68 (ci-après « *Peoples* »).

⁴ *Id.*, par. 64.

⁵ L.R.C. (1985), c. C-44 et mod. (ci-après « L.C.S.A. »).

1. RESPONSABILITÉ DES ADMINISTRATEURS

1.1. DISPOSITIONS DES LOIS FISCALES

La législation canadienne impose plusieurs obligations aux administrateurs et dirigeants d'entreprises. En 1981, le législateur a adopté l'article 227.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁶ qui prévoit la responsabilité solidaire des administrateurs avec la société, lorsque celle-ci fait défaut d'effectuer ou de remettre des retenues à la source⁷.

L'adoption de cette mesure se voulait une réponse aux difficultés rencontrées par le fisc pour recouvrer des sommes à remettre par les sociétés à l'État⁸. Au moment de l'introduction de l'article 227.1 L.I.R., l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC ») tentait de recouvrer, auprès d'entreprises délinquantes, près de 555 M\$ de retenues à la source non remises⁹. L'intention du législateur en adoptant cet article est sans contredit de permettre à l'administration publique de recouvrer des sommes d'argent

⁶ L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

⁷ Par. 227.1(1) L.I.R. :

« Lorsqu'une société a omis de déduire ou de retenir une somme, tel que prévu aux paragraphes 135(3) ou 135.1(7) ou aux articles 153 ou 215, ou a omis de verser cette somme ou a omis de payer un montant d'impôt en vertu de la partie VII ou VIII pour une année d'imposition, les administrateurs de la société, au moment où celle-ci était tenue de déduire, de retenir, de verser ou de payer la somme, sont solidairement responsables, avec la société, du paiement de cette somme, y compris les intérêts et les pénalités s'y rapportant. »

⁸ Thierry DORVAL, *La responsabilité des administrateurs pour les déductions à la source*, Toronto, Carswell, 2001, p. 5; Sandra HASSAN, *La responsabilité des administrateurs en vertu de l'article 227.1 Loi de l'impôt sur le revenu*, essai de maîtrise en fiscalité, Université de Sherbrooke, 1995, non publié, pp. 6-7; Evelyn P. MOSKOWITZ, « Directors' Liability Under Income Tax Legislation and Other Related Statutes », (1990), vol. 38, n° 3 *Revue fiscale canadienne* 537-585, p. 539; Edwin G. KROFT, « The Liability of Directors for Unpaid Canadian Taxes », dans *1985 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1986, pp. 30:1-90.

⁹ « Table ronde sur la fiscalité fédérale », dans *Congrès 91*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1992, pp. 1429-1470, question 1.3., aux pages 1435-1436; Hervé A. DIGUER, « Issues in Income Tax Administration: A Revenue Canada Perspective – Enforcement Programs and Objections and Appeals », dans *1983 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1984, pp. 760-799, aux pages 775-776.

difficilement recouvrables auprès des entreprises elles-mêmes. Pour cette même raison, le législateur fédéral a prévu des dispositions semblables dans d'autres lois à caractère fiscal notamment le paragraphe 323(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*¹⁰ qui prévoit la responsabilité solidaire des administrateurs lorsqu'une société fait défaut de remettre la taxe sur les produits et services perçue pour le compte du gouvernement¹¹, l'article 21.1 du *Régime de pensions du Canada*¹² et l'article 46.1 de la *Loi sur l'assurance-emploi*¹³.

Le législateur québécois a emboîté le pas en édictant l'article 24.0.1 de la *Loi sur le ministère du Revenu*¹⁴ en 1986¹⁵. Cette disposition prévoit la responsabilité solidaire des administrateurs lorsque la société fait défaut de remettre les retenues à la source à l'État, tout comme le fait l'article 227.1 L.I.R., mais en des termes appropriés au contexte législatif québécois¹⁶.

¹⁰ L.R.C. (1985), c. E-15 et mod. (ci-après « L.T.A. »).

¹¹ Par. 323(1) L.T.A. :

« Les administrateurs de la personne morale au moment où elle était tenue de verser une taxe nette comme l'exigent les paragraphes 228(2) ou (2.3), sont, en cas de défaut par la personne morale, solidairement tenus, avec cette dernière, de payer cette taxe ainsi que les intérêts et pénalités y afférents. »

¹² L.R.C. (1985), c. C-8. Le paragraphe 21.1(1) prévoit ceci :

« En cas d'omission par un employeur personne morale de verser ou de déduire un montant de la manière et au moment prévus au paragraphe 21(1), les personnes qui en étaient les administrateurs à la date de l'omission sont solidairement responsables envers Sa Majesté du paiement de ce montant ainsi que des intérêts et pénalités qui s'y rapportent ».

¹³ L.C. 1996, c. 23. Le paragraphe 46.1(1) prévoit ce qui suit :

« Sous réserve des paragraphes (2) à (7), lorsqu'une personne morale s'est vu infliger une pénalité au titre de l'article 38 ou 39, ses administrateurs, au moment où elle a commis l'acte délictueux prévu à cet article, sont solidairement responsables, avec elle, du paiement de cette somme. »

¹⁴ L.R.Q., c. M-31 et mod. (ci-après « L.M.R. »).

¹⁵ L'article 24.0.1 L.M.R. a été modifié à de nombreuses reprises depuis son adoption. Pour l'impact de ces modifications, voir le texte de Jean-François GAUDREULT-DESBIENS, « Responsabilité fiscale des administrateurs », (1992), vol. 14, n° 2 *Revue de planification fiscale et successorale* 413-426.

¹⁶ Le libellé de l'article 24.0.1 L.M.R. est le suivant :

« Lorsqu'une société a omis de remettre au ministre un montant prévu à l'article 24 ou de déduire, retenir ou percevoir un montant qu'elle devait déduire, retenir ou percevoir en vertu d'une loi fiscale ou de payer un montant qu'elle devait payer à titre d'employeur en vertu de la *Loi sur le régime de*
(à suivre...)

Dans les pages qui suivent, il ne sera traité que de la disposition que l'on retrouve dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, soit l'article 227.1. Étant donné que les dispositions que l'on retrouve aujourd'hui dans les autres lois fiscales, aussi bien fédérales que québécoise, sont similaires à l'article 227.1 L.I.R., le raisonnement développé relativement à l'article 227.1 L.I.R. doit, à notre avis, s'appliquer pour interpréter ces dispositions similaires.

1.2. DISPOSITIONS PRÉVOYANT LA DÉFENSE DE DILIGENCE

Certaines conditions doivent être remplies pour que le ministre du Revenu national puisse établir une cotisation, en vertu de l'article 227.1 L.I.R., à l'égard d'une personne qui agit à titre d'administrateur d'une société :

- la somme due par la société doit être l'une de celles qui sont énumérées au paragraphe 227.1(1) L.I.R., c'est-à-dire une somme, tel qu'il est prévu au paragraphe 135(3) L.I.R. (ristournes), au paragraphe 135.1(7) L.I.R. (rachats de parts d'une coopérative), à l'article 153 L.I.R. (montants retenus à la source incluant notamment les salaires et traitements et les prestations de retraite ou de pension), à l'article 215 L.I.R. (paiements faits à des non-résidents) ou un montant d'impôt en vertu de la Partie VII (crédit d'impôt remboursable aboli en 1986) ou de la Partie VIII L.I.R. (impôt remboursable pour la recherche scientifique et le développement expérimental. Toutes ces dispositions législatives prévoient une obligation de percevoir certaines sommes pour l'État et de remettre celles-ci à l'État.
- Le ministre doit avoir suivi les exigences administratives prévues au paragraphe 227.1(2) L.I.R.¹⁷

(...suite)

rentes du Québec (chapitre R-9), de la *Loi sur les normes du travail* (chapitre N-1.1), de la *Loi favorisant le développement de la formation de la main-d'œuvre* (chapitre D-7.1) ou de la *Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec* (chapitre R-5), ses administrateurs en fonction à la date de l'omission deviennent solidairement débiteurs avec celle-ci de ce montant ainsi que des intérêts et pénalités s'y rapportant. »

¹⁷ Le paragraphe 227.1(2) L.I.R. prévoit qu'un administrateur n'encourt la responsabilité prévue que dans la mesure où l'un des cas suivants se présente :

« a) un certificat précisant la somme pour laquelle la société est responsable selon ce paragraphe a été enregistré à la Cour fédérale en application de
(à suivre...)

- Les personnes doivent être celles qui sont visées à l'article 227.1 L.I.R.¹⁸; la cotisation doit donc viser les administrateurs de la société (de jure ou de facto) qui étaient en fonction au moment de la cotisation.
- L'avis de cotisation doit contenir suffisamment de renseignements pour permettre aux personnes de connaître les motifs de la cotisation à titre d'administrateur¹⁹.

Une fois qu'il a été établi que ces conditions ont été remplies, il appartient aux administrateurs de faire la preuve qu'ils ne sont pas

(...suite)

l'article 223 et il y a eu défaut d'exécution totale ou partielle à l'égard de cette somme;

b) la société a engagé des procédures de liquidation ou de dissolution ou elle a fait l'objet d'une dissolution et l'existence de la créance à l'égard de laquelle elle encourt la responsabilité en vertu de ce paragraphe a été établie dans les six mois suivant le premier en date du jour où les procédures ont été engagées et du jour de la dissolution;

c) la société a fait une cession ou une ordonnance de faillite a été rendue contre elle en vertu de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* et l'existence de la créance à l'égard de laquelle elle encourt la responsabilité en vertu de ce paragraphe a été établie dans les six mois suivant la date de la cession ou de l'ordonnance de faillite. »

¹⁸ Andrew KINGISSEPP et Robert MURRAY, « Liability of Directors and Officers Under the Income Tax Act and Other Taxation Statutes », dans *Duties and Liabilities of Officers and Directors*, Toronto, Canadian Institute Publications, 1992, p. 7. Voir aussi le paragraphe 227.1(4) L.I.R. qui prévoit ceci :

« L'action ou les procédures visant le recouvrement d'une somme payable par un administrateur d'une société en vertu du paragraphe (1) se prescrivent par deux ans à compter de la date à laquelle l'administrateur cesse pour la dernière fois d'être un administrateur de cette société ».

¹⁹ *MRN c. Leung*, [1994] 1 C.F. 482 (C.F. 1^{re} inst.) (ci-après « *Leung* »), par. 82 :

« [...] l'avis de cotisation contient tous les éléments essentiels que, de toute évidence, la Loi envisageait. Il comprend le total des sommes dues au titre des versements non effectués, y compris les intérêts et les pénalités, il cite la disposition législative au titre de laquelle est mise en cause, du fait d'autrui, la responsabilité de l'administrateur, les divers textes de loi au titre desquels avaient été effectuées les retenues à la source qui n'ont pas été réglées et les divers avis de cotisation envoyés à la corporation, avec les dates de ces envois. Cela suffit à faire savoir au contribuable que telle ou telle somme précise lui est réclamée. Si ce document est appelé *avis* de cotisation, c'est bien pour quelque chose. »

responsables de l'impôt²⁰. Les administrateurs peuvent, pour s'exonérer de la responsabilité des sommes non remises par la société, se prévaloir de la défense de diligence raisonnable prévue au paragraphe 227.1(3) L.I.R.²¹ Il ne s'agit donc pas d'une responsabilité absolue; les administrateurs peuvent éviter d'engager leur responsabilité personnelle s'ils démontrent qu'ils ont agi avec prudence et diligence²². Il est raisonnable de soutenir qu'en l'absence de ce moyen de défense, les sociétés auraient de la difficulté à trouver des personnes pour siéger à leurs conseils d'administration. Depuis son introduction dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les tribunaux ont interprété, à de nombreuses reprises, les dispositions prévoyant cette défense de diligence²³.

Avant d'analyser la jurisprudence fiscale sur la question de la norme de diligence, comparons les dispositions de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*²⁴ en la matière aux dispositions fiscales.

1.3. DISPOSITION DE LA LOI CANADIENNE SUR LES SOCIÉTÉS PAR ACTIONS EN LA MATIÈRE

Avant l'introduction des dispositions de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*, la norme de diligence applicable aux administrateurs de sociétés était celle qui avait été développée par les tribunaux de common law²⁵. La justice était clémente envers les administrateurs puisqu'ils n'étaient

²⁰ *Leung*, précité, note 19; *Pednault c. MRN*, 91 D.T.C. 458 (C.C.I.); *Binavince c. MRN*, 91 D.T.C. 1225 (C.C.I.); *Irvine c. MRN*, 91 D.T.C. 91 (C.C.I.); *Courville c. MRN*, 92 D.T.C. 1882 (C.C.I.).

²¹ Le paragraphe 227.1(3) L.I.R. prévoit ceci :

« Un administrateur n'est pas responsable de l'omission visée au paragraphe (1) lorsqu'il a agi avec le degré de soin, de diligence et d'habileté pour prévenir le manquement qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables. »

²² Voir à cet effet « Table ronde sur la fiscalité fédérale », *loc. cit.*, note 9, 1435; T. DORVAL, *op. cit.*, note 8, p. 31.

²³ Voir le résumé de l'historique de cette disposition présenté par la professeure R. Lynn CAMPBELL, « The Supreme Court's Decision in Peoples: A New Standard of Directors' Liability? », (2007), vol. 55, n° 3 *Revue fiscale canadienne* 465-480, pp. 469-475.

²⁴ L.R.C. (1985), c. C-44 et mod. (ci-après « L.C.S.A. »).

²⁵ *Peoples*, précité, note 3; *Crevier c. Paquin*, [1975] C.S. 260, 265 (ci-après « *Crevier* »); *In Re City Equitable Fire Insurance Co.*, [1925] 1 Ch. 407 (C.A.) (ci-après « *City Equitable* »); *Dovey c. Cory*, [1901] A.C. 477 (H.L.); (à suivre...)

tenus responsables de manquement aux obligations de la société qu'en cas de désintéressement complet des activités de la société ou lorsqu'ils délèguent sciemment leurs responsabilités à des personnes malhonnêtes ou irresponsables²⁶. Les administrateurs n'étaient que rarement tenus responsables.

En 1971, le comité Dickerson a déposé des recommandations sur l'adoption d'une loi fédérale sur les sociétés par actions à la demande du gouvernement fédéral²⁷. Le comité a jugé bon de proposer l'adoption d'une disposition visant à rendre les administrateurs responsables de certains gestes posés dans l'exercice de leurs fonctions. Le gouvernement s'est appuyé sur les recommandations du rapport Dickerson et le Parlement a adopté l'alinéa 122(1)b) L.C.S.A. qui prévoit que « les administrateurs et les dirigeants doivent, dans l'exercice de leurs fonctions, agir avec le soin, la diligence et la compétence dont ferait preuve, en pareilles circonstances, une personne prudente ».

Le libellé de cette disposition établissant la norme de diligence en droit des sociétés est similaire à celui du paragraphe 227.1(3) L.I.R. Ce dernier prévoit « qu'un administrateur n'est pas responsable de l'omission visée au paragraphe (1) lorsqu'il agit avec le degré de soin, de diligence et d'habileté pour prévenir le manquement qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables ». Il est donc raisonnable de penser que la jurisprudence applicable en matière de fiscalité s'appliquerait en matière de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* et vice-versa.

(...suite)

John L. HOWARD, « Directors and Officers in the Context of the Canada Business Corporation Act », dans *Conférence Meredith Memorial Lectures 1975*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1975, p. 297; Michel LEGENDRE, *Executives and Managers: Contracts, Accountability and Termination*, Butterworths, Markham (Ont.), 2002, p. 20.37.

²⁶ *Re Fauvre Electric Accumulator Company*, (1888) 40 Ch. 141, 152; *City Equitable*, précité, note 25; *Crevier*, précité, note 25. Voir aussi le texte d'Éric LALANNE, « La responsabilité des administrateurs dans un contexte de faillite : analyse des derniers développements depuis l'arrêt *Peoples c. Wise* », dans *Quatrième conférence avancée sur la faillite et l'insolvabilité*, Montréal, Institut canadien, 22 et 23 septembre 2004.

²⁷ Robert W. V. DICKERSON, John L. HOWARD et Leon GETZ, *Propositions pour un nouveau droit des corporations commerciales canadiennes*, vol. I et II, Ottawa, Information Canada, 1971.

1.4. ÉVOLUTION DE LA JURISPRUDENCE SUR LA NORME DE DILIGENCE JUSQU'À LA DÉCISION DE LA COUR SUPRÊME DU CANADA DANS L'AFFAIRE *PEOPLES*

Dès la première cause sur l'article 227.1 L.I.R.²⁸, s'est posée la question de savoir si la norme de diligence était objective ou subjective. Tel que l'explique l'auteur Thierry Dorval :

« [u]n test objectif suppose que les tribunaux comparent le comportement de l'administrateur à celui du bon père de famille, alors qu'en appliquant un test subjectif, ils tentent plutôt de se mettre dans la peau de l'individu en question »²⁹.

Dans les années 1980, les administrateurs avaient de la difficulté à se prévaloir de la défense de diligence puisque les tribunaux interprétaient le paragraphe 227.1(3) L.I.R. de manière restrictive³⁰. La jurisprudence a cependant évolué de manière favorable aux administrateurs au cours des années 1990³¹, jusqu'à l'arrêt de principe rendu dans l'affaire *Soper*³² qui a, ou plutôt avait, jusqu'à l'arrêt *Peoples*, cristallisé le droit.

1.4.1. L'arrêt *Soper*

M. Soper avait siégé quelques mois au conseil d'administration d'une société. Le ministre du Revenu national avait établi une cotisation à son égard, à titre d'administrateur, en application de l'article 227.1 L.I.R. Bien qu'il ait été au fait des difficultés financières de la société, il fut prouvé qu'au cours de son mandat d'administrateur, c'est à son insu que la société avait fait défaut de verser les retenues à la source sur les salaires des

²⁸ La première cause entendue par la Cour canadienne de l'impôt sur la question de la responsabilité des administrateurs est l'affaire *Barnett c. MRN*, [1985] C.T.C. 2336 (ci-après « *Barnett* »).

²⁹ T. DORVAL, *op. cit.*, note 8, p. 33.

³⁰ *Barnett*, précité, note 28; *Beutler c. MRN*, 88 D.T.C. 1286 (C.C.I.); *Quantz c. MRN*, [1988] 1 C.T.C. 2276 (C.C.I.); *Moore c. MRN*, 88 D.T.C. 1537 (C.C.I.); *Fraser c. MRN*, [1987] 1 C.T.C. 2311 (C.C.I.).

³¹ *Cybulski c. MRN*, [1988] 2 C.T.C. 2180 (C.C.I.); *Robitaille c. La Reine*, 90 D.T.C. 6059 (C.F. 1^{re} inst.); *Fancy c. MRN*, [1988] 2 C.T.C. 2256 (C.C.I.); *Thomson c. MRN*, 93 D.T.C. 320 (C.C.I.); *Friss c. MRN*, [1991] 1 C.T.C. 2620 (C.C.I.); *Byrt c. MRN*, 91 D.T.C. 923 (C.C.I.); *Deschênes c. MRN*, [1990] 1 C.T.C. 2394 (C.C.I.); *Roll c. MRN*, 92 D.T.C. 1446 (C.C.I.).

³² Précité, note 2.

employés. M. Soper invoqua la défense de diligence raisonnable. La Cour canadienne de l'impôt rejeta sa défense au motif qu'il avait détenu suffisamment d'informations lui permettant de prendre l'initiative de s'informer au sujet des retenues à la source³³.

M. Soper a porté cette décision en appel devant la Cour d'appel fédérale qui a rendu une décision unanime en faveur du ministère. La principale question en litige portait sur le critère à utiliser pour la défense de diligence prévue au paragraphe 227.1(3) L.I.R. La Cour d'appel fédérale a revu l'abondante jurisprudence rendue par la Cour canadienne de l'impôt sur la question de la norme de diligence. Elle a établi que le critère était à la fois objectif et subjectif :

« Le moment convient bien pour résumer mes conclusions au sujet du paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La norme de prudence énoncée au paragraphe 227.1(3) de la Loi est fondamentalement souple. Au lieu de traiter les administrateurs comme un groupe homogène de professionnels dont la conduite est régie par une seule norme immuable, cette disposition comporte un élément subjectif qui tient compte des connaissances personnelles et de l'expérience de l'administrateur, ainsi que du contexte de la société visée, notamment son organisation, ses ressources, ses usages et sa conduite. Ainsi, on attend plus des personnes qui possèdent des compétences supérieures à la moyenne (par ex. les gens d'affaires chevronnés)³⁴. »

1.4.2. Réception de l'affaire Soper dans les milieux du droit fiscal et des sociétés

Cette décision, reconnue dans le monde de la fiscalité canadienne comme un arrêt de principe³⁵, a été suivie en fiscalité fédérale et québécoise jusqu'à tout récemment³⁶. La position administrative de l'ARC s'appuie également sur cette décision³⁷.

³³ *Soper c. Canada*, [1995] 2 C.T.C. 2078 (C.C.I.).

³⁴ *Soper*, précité, note 2, 21.

³⁵ Voir notamment Nicolas X. CLOUTIER, « Responsabilité des administrateurs : pistes et solutions tirées de la jurisprudence », dans *Congrès 2004*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2005, pp. 7:1-21; Louis DUMONT, « Comment protéger le patrimoine des dirigeants? », dans *Congrès 2003*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2004, pp. 28:1-46; T. DORVAL, *op. cit.*, note 8, p. 34.

³⁶ Voir par exemple *Mckinnon c. Canada*, 2003 CCI 884 (IJCAN); *Harlick c. La Reine*, 2001 D.T.C. 442 (C.C.I.); *Worrel c. La Reine*, [1998] IJCan 288 (C.C.I.); *Clarke c. Canada*, [2000] IJCan 15090 (C.F.); *Canada c. Corsano*, [1999] 3 C.F. 173; (à suivre...)

Bien que la Cour d'appel fédérale ait pris la peine d'indiquer que le critère mixte (objectif-subjectif) s'appliquait également pour l'alinéa 122(1)b) L.C.S.A., l'arrêt n'a pas fait l'unanimité dans le milieu du droit des sociétés. Contrairement au milieu fiscal, deux thèses ont continué d'être débattues dans ce milieu. En effet, plusieurs auteurs indiquaient que le critère mixte (objectif-subjectif) devait être utilisé³⁸ alors que d'autres préconisaient l'utilisation du critère subjectif avec l'application de la règle de l'appréciation commerciale qui avait été développée par les tribunaux de common law³⁹. Bref, avant la décision dans l'arrêt *Peoples*, le milieu du droit des sociétés n'avait pas réussi à clore le débat et à déterminer quelle était la norme de diligence applicable en matière de responsabilité des administrateurs.

2. L'ARRÊT PEOPLES

En 2004, la Cour suprême du Canada a tranché la question dans l'arrêt *Peoples*, une décision portant sur l'article 122 L.C.S.A. La Cour en a profité pour clarifier les règles applicables en matière de responsabilité des administrateurs⁴⁰. Notre analyse se limite aux conclusions des juges relativement à l'application de l'alinéa 122(1)b) L.C.S.A., disposition similaire au paragraphe 227.1(3) L.I.R., bien que la décision ne soit pas limitée à cette disposition.

(...suite)

Nicol c. Canada, [2001] T.C.J. n° 676; *Blanchard c. Canada*, [2000] T.C.J. n° 342; *Veilleux c. Canada*, [1999] T.C.J. n° 38; *Elias c. Canada*, [2002] A.C.I. n° 8; *Smith c. La Reine*, [2001] A.C.F. 448; *Clements c. Canada*, [2003] T.C.J. n° 358; *Netupsky c. Canada*, [2003] T.C.J. n° 30.

³⁷ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information* 89-2R, « Responsabilité des administrateurs », 27 juin 1997.

³⁸ Marie-Andrée LATREILLE, « La responsabilité des avocats administrateurs », dans *Formation permanente Barreau du Québec, Développements récents en droit des affaires*, vol. 187, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2003, p. 13; Markus KOEHNEN, « *Peoples v. Wise: A Turning Point for Directors' Duties* », *CCCA Inside Counsel*, 2005 Spring Conference Edition, p. 62.

³⁹ Edward M. IACOBUCCI, « A *Wise* Decision? An Analysis of the Relationship between Corporate Ownership Structure and Directors and Officers Duties », (2002), vol. 36, n° 3 *Canadian Business Law Journal* 337-367; Maurice et Paul MARTEL, *La compagnie au Québec, Les aspects juridiques*, vol. 1, éd. feuilles mobiles, Montréal, Wilson & Lafleur, 2003, p. 23.

⁴⁰ La dernière décision de la Cour suprême du Canada en matière de responsabilité des administrateurs remontait à 1974 dans l'arrêt *Canadian Aero Service Ltd. c. O'Malley*, [1974] R.C.S. 592.

2.1. FAITS

La société Wise a été fondée en 1930 et, en 1992, exploitait 50 magasins de vente au détail partout au Québec et avait un chiffre d'affaires de 100 M\$ par année. Les frères Lionel, Ralph et Harold Wise détenaient 75 % des actions ordinaires de la société; ils étaient actionnaires majoritaires, dirigeants et administrateurs. Les magasins à rayons Peoples (ci-après « Peoples ») étaient un concurrent direct de la société Wise Stores inc. (ci-après « Wise ») dans la vente au détail. C'était une simple division de la société Marks & Spencer Canada Inc. (ci-après « M & S ») jusqu'en 1991, année au cours de laquelle elle fut constituée en société. Peoples se retrouvait avec des pertes d'environ 10 M\$ par année et devait faire face à une concurrence très forte puisque le marché de la vente au détail comptait beaucoup d'autres chaînes de magasins.

Dès 1988, Lionel Wise, l'aîné des trois frères et le vice-président directeur de Wise, s'était montré intéressé à acheter, de M & S, la chaîne Peoples dont les activités étaient en déclin. Au départ, M & S ne partageait pas l'intérêt de Wise pour cette vente, mais changea de position à la fin de 1991 lorsque sa société mère britannique décida de mettre fin à toutes ses activités commerciales au Canada. M & S avait alors constitué ses trois divisions canadiennes en sociétés distinctes pour en faciliter la vente.

En 1992, l'entreprise Wise s'était entendue avec M & S pour acquérir Peoples. Wise constituait la société 2798832 Canada Inc. afin d'acheter toutes les actions émises et en circulation de Peoples. Le mode de paiement était prévu par la convention formelle d'achat d'actions signée au mois de juin 1992. L'acquisition des actions, pour une somme de 27 M\$, était entièrement effectuée par emprunt. Le versement initial de 5 M\$ a été effectué grâce à un emprunt auprès de la banque Toronto Dominion. Le reliquat de 22 M\$ devait être remboursé sur une période de huit ans à la société M & S. Afin de protéger ses intérêts, M & S exigea que Peoples lui cède ses actifs en garantie et négocia des conditions strictes concernant la gestion financière et l'exploitation de la société, notamment l'interdiction pour Peoples d'aider financièrement la société Wise et l'obligation de maintenir des ratios financiers précis.

Le 31 janvier 1993, 2798832 Canada Inc. et Peoples fusionnaient. La nouvelle société conservait la dénomination sociale de Peoples. Comme 2798832 Canada Inc. était une filiale à part entière de Wise au moment de la fusion, la nouvelle société Peoples devenait une filiale de Wise qui en avait aussi le contrôle. Les trois frères Wise étaient les seuls administrateurs de Peoples.

Wise et Peoples avaient décidé d'établir une comptabilité parallèle et d'effectuer l'entrepôtage commun des stocks. L'objectif était de rationaliser leurs opérations et de diminuer les dépenses. Ce geste eut cependant pour résultat de nuire encore plus à l'administration quotidienne des entreprises qui était déjà difficile. Cette politique augmenta les tâches administratives. De plus, les ventes diminuèrent de 50 % pour chaque entreprise.

En 1993, les frères Wise acceptèrent d'implanter une nouvelle politique d'approvisionnement, sur les conseils du vice-président à l'administration et aux finances de Wise et Peoples, afin de remédier aux problèmes des entreprises. Conformément à la nouvelle politique, Peoples s'occupait de tous les achats auprès de fournisseurs en Amérique du Nord et Wise était responsable de tous les achats faits outre-mer. Peoples transférerait ensuite à Wise les marchandises achetées pour Wise et elle en réclamait le prix, et vice-versa. Cette nouvelle politique, présentée aux administrateurs le 27 avril 1994, ne fut pas formellement consignée par écrit ni approuvée lors d'une réunion du conseil d'administration ou par résolution. En juin 1994, les états financiers devinrent source d'inquiétudes et M & S exigea que la nouvelle politique d'approvisionnement soit annulée. Les frères Wise acceptèrent cette demande tout en indiquant qu'ils auraient besoin de temps pour rétablir l'ancienne politique.

En 1995, Wise et Peoples déclarèrent faillite, n'étant plus en mesure de surmonter leurs problèmes financiers. M & S accorda à chacun des frères Wise mainlevée de leurs garanties personnelles, s'assurant ainsi que la requête en faillite ne serait pas contestée.

Après la faillite, le syndic de Peoples présenta une requête afin de récupérer auprès des administrateurs des sommes provenant de transactions révisables. Le syndic alléguait le fait que les administrateurs avaient privilégié les intérêts de Wise plutôt que ceux de Peoples, au détriment des créanciers de Peoples. La nouvelle politique d'approvisionnement, établie en 1993, était au cœur du litige. Le syndic argumentait qu'en instaurant cette politique, les frères Wise avaient contrevenu aux obligations prévues à la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*.

2.2. DÉCISION DE LA COUR SUPÉRIEURE

Le juge Greenberg de la Cour supérieure du Québec accueillit la requête du syndic⁴¹. Le juge reconnut que les frères Wise n'avaient commis aucun

⁴¹ *Peoples Department Stores Inc. (Trustee of) c. Wise*, (1998) 23 C.B.R. (4^e) 200 (C.S.).

geste malhonnête, aucune fraude et n'avaient retiré aucun avantage ou bénéfice personnel des décisions prises. Il jugea néanmoins qu'ils n'avaient pas respecté l'obligation de prudence et diligence envers la société Peoples, contrevenant ainsi au paragraphe 122(1) L.C.S.A.

Le juge analyse la norme de diligence applicable aux fins de l'alinéa 122(1)b) L.C.S.A. Sans se référer à la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Soper*, le juge indique qu'il convient d'utiliser un critère objectif-subjectif :

« Section 122 of the C.B.C.A. is the result of that recommendation. It has partly objectified the standard which therefore had been purely subjective. That partial objectification consists of the element of a reasonably diligent (that is prudent) director and not of a reasonably skilful director. If by his experience and knowledge the director has skills (subjective) he must apply them with reasonable diligence (objective)⁴². »

Il conclut que c'est au moment où l'entreprise était au bord de l'insolvabilité que les frères Wise, en leur qualité d'administrateurs de Peoples, ont appliqué une directive qui touchait les deux sociétés. Ils ont introduit une politique d'approvisionnement qui était préjudiciable aux créanciers et mena à la faillite de Peoples. Les frères Wise furent trouvés responsables et condamnés à verser 4,44 M\$ en dommages et intérêts.

Les frères Wise portèrent ce jugement en appel devant la Cour d'appel du Québec.

2.3. DÉCISION DE LA COUR D'APPEL DU QUÉBEC

Dans une décision unanime, la Cour d'appel du Québec a infirmé le jugement de la Cour supérieure⁴³. Elle conclut que les frères Wise ont agi de bonne foi et n'ont pas fait preuve d'incompétence coupable. Les juges sont d'avis que la Cour supérieure a eu tort de ne pas prendre en compte la totalité des échanges auxquels Peoples et Wise se sont livrés en application du nouveau système d'approvisionnement commun. L'adoption de cette politique n'allait pas à l'encontre de l'obligation de prudence et diligence des administrateurs prévue à l'alinéa 122(1)b) L.C.S.A. La Cour d'appel du Québec a effectué une analyse historique de l'application de cette

⁴² *Id.*, 44.

⁴³ *Magasins à rayons Peoples inc. c. Caron, Bélanger, Ernst & Young inc.*, [2003] CanLII 47928 (C.A.).

disposition. Elle indique que le critère mixte (objectif-subjectif) à appliquer est celui développé par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Soper* :

« La nouvelle Loi n'a pas véritablement modifié l'étendue du devoir de gestion compétente des administrateurs. C'est aussi l'avis exprimé par le juge Robertson de la Cour d'appel fédérale dans *Soper c. Canada*. L'extrait suivant de ses motifs concernant la portée d'un texte de la *Loi de l'impôt sur le revenu* presque identique à celui du sous-paragraphe 122(1)b L.C.S.A., soit celui du paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, me semble délimiter parfaitement les contours de ce devoir de gestion compétente⁴⁴. »

La Cour d'appel du Québec conclut que les frères Wise n'avaient pas enfreint leur obligation de prudence et de diligence en mettant en place la nouvelle politique d'approvisionnement de l'entreprise :

« À mon avis, en tenant pour les fins de la discussion qu'un examen *a posteriori* a démontré que ce nouveau système ne constituait pas une solution valable aux difficultés éprouvées, j'estime que son adoption à l'époque satisfaisait aux normes à la fois objectives et subjectives de gestion compétente telles que définies dans l'arrêt *Soper*⁴⁵. »

La Cour d'appel du Québec admet que les administrateurs de sociétés connaissent davantage le milieu des affaires que les juges et souligne que les tribunaux se doivent de faire preuve de retenue et de respecter la décision des dirigeants lorsqu'elle est raisonnable malgré le fait qu'elle ne soit pas nécessairement la meilleure. La Cour établit que les frères Wise auraient tout au plus commis une « mauvaise décision d'affaire » mais qui ne doit pas être écartée, étant raisonnable.

2.4. DÉCISION DE LA COUR SUPRÊME DU CANADA

La Cour suprême du Canada, dans un jugement unanime⁴⁶ qui modifie sensiblement l'obligation de diligence des administrateurs en vertu de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*, a donné raison aux frères Wise et a rejeté les prétentions du syndic. Selon la Cour suprême, les frères Wise n'ont pas manqué à leur obligation de diligence prévue par l'alinéa 122(1)b L.C.S.A.⁴⁷ En ce qui a trait à la norme de diligence applicable, la Cour

⁴⁴ *Id.*, par. 78.

⁴⁵ *Id.*, par. 86.

⁴⁶ *Peoples*, précité, note 3.

⁴⁷ L'alinéa 122(1)b L.C.S.A. prévoit une règle distincte de celle de l'alinéa 122(1)a L.C.S.A., laquelle prévoit que « les administrateurs et les dirigeants doivent, dans (à suivre...)

suprême est d'avis que puisque la dénomination « objective-subjective » peut porter à confusion, il est préférable de décrire la norme comme étant « objective » :

« Dans l'arrêt *Soper c. Canada*, [1998] 1 C.F. 124, par. 41, le juge Robertson de la Cour d'appel fédérale a décrit la norme de diligence énoncée à l'al. 122(1)b) de la LCSA comme étant une norme "objective subjective". Même s'il portait sur l'interprétation d'une disposition de la Loi de l'impôt sur le revenu, cet arrêt est pertinent en l'espèce parce que le libellé de la disposition établissant la norme de diligence est identique à celui de l'al. 122(1)b) de la LCSA. Nous estimons pour notre part que le fait, pour le juge Robertson, de qualifier la norme par l'expression "objective subjective" peut semer la confusion. Nous préférons la décrire comme une norme objective. Ainsi, il devient évident que dans le cas de l'obligation de diligence prévue à l'al. 122(1)b), ce sont les éléments factuels du contexte dans lequel agissent l'administrateur ou le dirigeant qui sont importants, plutôt que les motifs subjectifs de ces derniers, qui sont l'objet essentiel de l'obligation fiduciaire prévue à l'al. 122(1)a) de la LCSA⁴⁸. » (Notre soulignement)

La Cour a également validé l'application de la règle de l'appréciation commerciale, développée par les tribunaux de common law⁴⁹. Cette règle avait ainsi été résumée dans l'affaire *Maple Leaf Foods Inc. c. Schneider Corp.*⁵⁰ :

« [TRADUCTION] [...] le tribunal doit être convaincu que les administrateurs ont agi de façon raisonnable et équitable. Le tribunal examine si les administrateurs ont pris une décision raisonnable et non pas la meilleure décision. Dès lors que la décision prise conserve un caractère raisonnable, le tribunal ne devrait pas substituer son avis à celui du conseil, même si les

(...suite)

l'exercice de leurs fonctions, agir avec intégrité et de bonne foi au mieux des intérêts de la société ». Ce sont deux obligations différentes qui doivent être traitées indépendamment l'une de l'autre. Cette position confirme la décision de la Cour d'appel du Québec sur ce sujet et infirme la décision de la Cour supérieure qui avait analysé ensemble ces deux obligations. Seule l'étude de l'alinéa 122(1)b) L.C.S.A. fait l'objet de commentaires dans le présent texte.

⁴⁸ *Peoples*, précité, note 3, par. 63.

⁴⁹ *UPM-Kymmene Corp. c. UPM-Kymmene Miramichi Inc.*, (2002) 27 B.L.R. (3^e) 53, 88; Wayne D. GRAY, « A Solicitor's Perspective on *Peoples v. Wise* », (2005), vol. 41, n^o 2 & 3 *Canadian Business Law Journal* 184-199, pp. 195-199; *CW Shareholdings Inc. c. WIC Western International Communications Ltd.*, (1998) 39 O.R. (3^e) 755 (Ont.Sup.Ct.); *City Equitable*, précité, note 25; *In Re Brazilian Rubber Plantations and Estates Ltd.*, [1911] 1 Ch. 425; *Peoples*, précité, note 3.

⁵⁰ (1998) 42 O.R. (3^e) 177 (C.A. Ont.).

événements ultérieurs peuvent avoir jeté le doute sur la décision du conseil. Dans la mesure où les administrateurs ont choisi l'une des diverses solutions raisonnables qui s'offraient, la retenue est de mise à l'égard de la décision du conseil. Cette retenue à l'égard de la décision du conseil est ce qu'on appelle la "règle de l'appréciation commerciale". Il importe peu que les administrateurs aient écarté d'autres transactions, sauf si on peut démontrer que l'une de ces autres transactions pouvait effectivement être réalisée et était manifestement plus avantageuse pour l'entreprise que celle qui a été choisie⁵¹. »

Ainsi, par suite de cette décision du plus haut tribunal, les tribunaux seront appelés à déterminer si un administrateur a pris une décision raisonnable et non nécessairement la meilleure. On limite ainsi, dans une certaine mesure, l'interventionnisme des juges eu égard aux décisions d'affaires prises par les administrateurs.

La Cour suprême conclut, comme l'avait fait la Cour d'appel du Québec, que la nouvelle politique d'approvisionnement constituait une décision d'affaires raisonnable, introduite pour régler un problème commercial grave et urgent. La Cour indique que le juge de première instance avait mal interprété les faits et avait commis une erreur en concluant que la décision d'affaires prise par les frères Wise, c'est-à-dire l'instauration de la nouvelle politique d'approvisionnement, avait mené l'entreprise à la faillite. La Cour reconnaît plutôt que de nombreux facteurs avaient contribué à la faillite tels que les pertes d'exploitation et la forte concurrence dans la vente au détail. La décision d'entreprise de mettre en vigueur la nouvelle politique n'était pas déraisonnable dans les circonstances.

3. L'APRÈS PEOPLES

3.1. ÉVOLUTION DE LA JURISPRUDENCE EN MATIÈRE FISCALE

À notre avis, la décision de la Cour suprême change les règles du jeu en ce qui a trait à la norme applicable à la défense de diligence raisonnable. Dans l'arrêt *Soper*, la Cour d'appel fédérale avait décrit la règle comme étant souple :

« Au lieu de traiter les administrateurs comme un groupe homogène de professionnels dont la conduite est régie par une seule norme immuable, cette disposition comporte un élément subjectif qui tient compte des connaissances personnelles et de l'expérience de l'administrateur, ainsi que du contexte de la société visée, notamment son organisation, ses ressources, ses usages et sa

⁵¹ *Id.*, par. 4.

conduite. Ainsi, on attend plus des personnes qui possèdent des compétences supérieures à la moyenne (p. ex. les gens d'affaires chevronnés)⁵². »

Après l'arrêt *Soper*, l'application de la norme variait, car les connaissances personnelles, l'expérience, la qualification et les autres attributs des administrateurs étaient pris en considération. Nous sommes d'avis qu'après l'arrêt *Peoples*, l'application de la norme ne devrait plus varier en fonction de ces critères subjectifs. Dans la décision *Peoples*, la Cour suprême a resserré la norme en décidant que « [...] ce sont les éléments factuels du contexte dans lequel agissent l'administrateur ou le dirigeant qui sont importants, plutôt que les motifs subjectifs de ces derniers [...] »⁵³. À notre avis, cela signifie que les connaissances personnelles et l'expérience d'un administrateur ne devraient plus être des facteurs décisifs. Dorénavant, dans le but de déterminer si un administrateur a ou n'a pas fait preuve de diligence, on devra répondre à la question suivante : **afin de prévenir le manquement, est-ce que la personne a agi avec autant de soin, de diligence et de compétence que l'aurait fait une personne raisonnablement prudente placée dans un contexte similaire?**

La norme est, à notre avis, maintenant plus sévère pour les administrateurs. On constate que les premiers représentants des contribuables-administrateurs à prendre position sur la question ont soutenu que la décision de la Cour suprême n'est pas applicable en matière fiscale⁵⁴, la position contraire est cependant défendue dans le présent article ainsi que dans un article rédigé par la professeure Campbell sur l'arrêt *Peoples*⁵⁵.

Bien que la décision *Peoples* ait été rendue en 2004, certains juges de la Cour canadienne de l'impôt continuent d'appliquer les principes de l'arrêt *Soper*⁵⁶. On remarque le même phénomène à propos de la jurisprudence portant sur les dispositions analogues de la *Loi sur le ministère du Revenu*⁵⁷.

⁵² *Soper*, précité, note 2, 21.

⁵³ *Peoples*, précité, note 3, par. 63.

⁵⁴ Mélanie BEAULIEU, « Magasins à rayons *Peoples inc. (Syndic de)* c. *Wise* : étendue de la responsabilité des administrateurs », (2004), vol. 25, n° 4 *Revue de planification fiscale et successorale* 707-724; Paul RYAN, « Responsabilité des administrateurs et des tiers : particularités des lois fiscales », dans *Congrès 2005*, Barreau du Québec, à l'adresse suivante : http://www.barreau.qc.ca/congrès/2005/documentation/pdf/ryan_paul.pdf, p. 224.

⁵⁵ R. L. CAMPBELL, *loc. cit.*, note 23.

⁵⁶ *Tanner c. Canada*, [2005] T.C.J. n° 71; *Matossian c. Canada*, [2005] T.C.J. n° 93; *Kern c. Canada*, [2005] T.C.J. n° 220; *Pagé c. Canada*, [2005] T.C.J. n° 225; (à suivre...)

Néanmoins, à compter de 2007, on répertorie certaines décisions de la Cour canadienne de l'impôt dans lesquelles la décision *Peoples* est prise en considération et dans lesquelles l'effet de celle-ci sur les lois fiscales est analysé. Dans l'affaire *Asadollah c. Canada*⁵⁸, la Cour mentionne pour la première fois la possibilité que le test objectif-subjectif de l'arrêt *Soper* ait été remplacé, dans l'arrêt *Peoples*, par un test strictement objectif :

« Qu'est-ce qu'une personne raisonnablement prudente aurait fait dans les mêmes circonstances? Certains croient que le critère applicable est une norme objective subjective qui tient compte des connaissances personnelles et de l'expérience de l'administrateur : *Soper v. Canada*, [1997] 3 C.T.C. 242 (C.A.F.). D'autres allèguent que ce critère a été remplacé par une norme strictement objective, à savoir une norme qui tient compte du contexte dans lequel l'administrateur agissait plutôt que de ses intentions subjectives : *Magasins à rayons Peoples inc. (Syndic de) c. Wise*, [2004] 3 R.C.S. 461 (C.S.C.).

Je ne discuterai pas de cette question aujourd'hui. [...]»⁵⁹

Le juge Rossiter ne prend cependant pas position sur la question.

La première cause dans laquelle on peut constater une plus grande ouverture de la part de la Cour canadienne de l'impôt est l'affaire *Kraeker c. Canada*⁶⁰ rendue en 2007. Il s'agit d'une cause impliquant MM. Kraeker et Johnson qui se sont lancés en affaires et ont ouvert un restaurant en 2001. Ils ont rapidement connu des difficultés financières et la société qu'ils exploitaient a fait défaut de remettre certaines retenues à la source de même

(...suite)

Gruia c. Canada, [2005] T.C.J. n° 293; *McGowen c. Canada*, [2005] T.C.J. n° 244; *Corkum c. Canada*, [2005] T.C.J. n° 573; *Sziklai c. Canada*, [2006] T.C.J. n° 152; *O'Keefe c. Canada*, [2006] T.C.J. n° 190; *Hartrell c. Canada*, [2006] T.C.J. n° 386; *Bodnarchuk c. Canada*, [2007] T.C.J. n° 69; *Comparelli c. Canada*, [2007] T.C.J. n° 158; *Head c. Canada*, [2007] T.C.J. n° 182; *Leger c. Canada*, [2007] T.C.J. n° 238; *Thandi c. Canada*, [2007] T.C.J. n° 411; *Bonotto c. La Reine*, 2008 CCI 221; *Kanavaros c. La Reine*, 2008 CCI 254; *Rexe c. La Reine*, 2008 CCI 360.

⁵⁷ *Novicoff c. SMRQ*, [2005] J.Q. n° 16080; 2005 CanLII 40599 (C.Q.); *Bolduc c. SMRQ*, [2006] J.Q. n° 5852; 2006 QCCQ 5449; *Kastner c. SMRQ*, [2007] J.Q. n° 2139; 2007 QCCQ 1973; *Laplante c. SMRQ*, 2008 QCCQ 7584.

⁵⁸ 2007 CCI 333. On constate aussi la même hésitation dans les causes suivantes : *Mohos c. La Reine*, 2008 CCI 199 (ci-après « *Mohos* ») et *Warring c. La Reine*, 2008 CCI 363.

⁵⁹ *Mohos*, précité, note 58, par. 22-23.

⁶⁰ 2007 CCI 31.

que la TPS dès 2002. Il fut mis en preuve qu'à compter d'août 2002, ils s'étaient activement impliqués afin de tenter de sauver l'entreprise et de respecter leurs obligations, y compris leurs obligations fiscales. L'entreprise a fermé ses portes en avril 2003 et les deux administrateurs ont été cotisés pour les sommes non remises par la société. Tous deux ont plaidé qu'ils avaient fait preuve de diligence. Le juge Miller a examiné la jurisprudence pertinente à la norme de diligence et fut le premier à conclure que la décision de la Cour suprême avait eu pour effet de changer la norme :

« Enfin, je conclus ce bref examen de la jurisprudence pertinente en citant les remarques que la Cour suprême du Canada vient de faire dans l'arrêt *Magasins à rayons Peoples Inc*, en rejetant la norme à la fois objective et subjective établie dans l'arrêt *Soper v. R.* et en adoptant plutôt une norme objective⁶¹. »

Il ne s'attarde pas à l'inexpérience des deux administrateurs (facteur subjectif) mais plutôt au contexte particulier qui régnait. Le juge souligne que les deux administrateurs étaient activement impliqués dans l'entreprise et mentionne qu'ils n'avaient rien fait comme tel pour prévenir le défaut entre le début de l'exploitation et le mois d'août 2002. Il rejette l'argument des administrateurs selon lequel ils avaient agi avec diligence en déléguant au comptable le soin d'effectuer les remises; la Cour souligne que la présence d'un comptable n'est pas suffisante lorsqu'on ne lui demande pas conseil ou son aide pour effectuer les remises. La Cour les exonère de toute responsabilité pour la période postérieure à août 2002 en raison des gestes posés par eux à compter de ce moment afin de se conformer à leurs obligations.

A suivi le jugement *Higgins c. La Reine*⁶², dans lequel le juge Webb a été confronté à une situation similaire. M^{me} et M. Higgins ont ouvert un commerce de cadeaux et d'artisanat en 1995, mais l'entreprise n'a pas connu le succès escompté. Les Higgins ont tenté de maintenir l'entreprise en activité pendant cinq années malgré des pertes d'exploitation importantes. Pendant cette période, la société a fait défaut, à plusieurs occasions, de produire ses déclarations de taxe et a également fait défaut de remettre la taxe de vente en raison de problèmes de liquidités. L'entreprise a éventuellement fermé ses portes et les Higgins ont été cotisés pour la taxe de vente non remise par la société; ils ont tenté de démontrer qu'ils avaient fait preuve de diligence. Le juge Webb analyse la situation et conclut aussi que l'arrêt *Peoples* s'applique en matière fiscale :

⁶¹ *Id.*, par. 17.

⁶² 2007 CCI 469.

« La Cour suprême du Canada a encore une fois fait remarquer qu'étant donné que le libellé de l'alinéa 122(1)b) de la LCSA est identique à celui du paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (qui est également identique au libellé du paragraphe 323(3) de la Loi), les dispositions doivent être interprétées de la même façon. À mon avis, il faut donc conclure que la Cour suprême du Canada a modifié le critère objectif subjectif que la Cour d'appel fédérale avait énoncé dans l'arrêt *Soper*, pour adopter plutôt une norme objective qui devrait maintenant être utilisée pour l'application de l'alinéa 122(1)b) de la LCSA ainsi que pour l'application du paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et du paragraphe 323(3) de la Loi⁶³. »

Devant l'absence de gestes posés pour éviter les défauts de remettre la taxe de même que du manquement de la société à respecter ses obligations de produire les déclarations de taxe, le juge n'avait d'autre choix que de conclure que les contribuables n'avaient pas fait montre de diligence raisonnable. À notre avis, dans de tels cas d'utilisation des sommes non remises comme fonds de roulement, l'administrateur, activement impliqué dans l'entreprise de surcroît, ne peut se prévaloir de la défense de diligence peu importe que la norme soit purement objective ou objective-subjective parce que la personne contrôle alors effectivement l'entreprise et ses finances. Elle n'est donc nullement empêchée d'effectuer les remises, mais choisit plutôt d'utiliser les fonds à d'autres fins.

En 2008, la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Hartrell c. Canada*⁶⁴ discute de l'arrêt *Peoples*, mais refuse de se prononcer sur la question de savoir si la décision de la Cour suprême a eu pour effet de changer le test tel qu'il a été développé par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Soper* :

« L'appelant fait valoir que l'arrêt *Magasins à rayons Peoples inc. (Syndic de) c. Wise*, 2004 CSC 68, de la Cour suprême du Canada a transformé la nature du critère applicable à la défense de diligence raisonnable formulé dans *Soper* d'"objective subjective" à simplement "objective". Il n'est pas absolument certain qu'on puisse affirmer que l'arrêt *Magasins à rayons Peoples* a éliminé les aspects subjectifs de la défense de diligence raisonnable prévue au paragraphe 227.1(3) de la LIR, puisque cette décision portait sur une disposition de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* L.R.C. 1985, ch. B-3. Voici ce qu'a dit la Cour suprême du Canada à cet égard, au paragraphe 63 de l'arrêt :

Nous estimons pour notre part que le fait, pour le juge Robertson, de qualifier la norme par l'expression "objective subjective" peut semer la confusion. Nous préférons la décrire comme une norme objective. Ainsi, il devient évident que dans le cas de l'obligation de diligence prévue à

⁶³ *Id.*, par. 9.

⁶⁴ 2008 CAF 58.

l'al. 122(1)b), ce sont les éléments factuels du contexte dans lequel agissent l'administrateur ou le dirigeant qui sont importants, plutôt que les motifs subjectifs de ces derniers, qui sont l'objet essentiel de l'obligation fiduciaire prévue à l'al. 122(1)a) de la LCSA.

Si *Magasins à rayons Peoples* a bien opéré à l'égard du critère du paragraphe 227.1(3) de la LIR une transformation faisant en sorte qu'il nécessite à présent la preuve d'éléments purement objectifs, le nouveau critère est donc devenu plus exigeant qu'un critère comportant des éléments subjectifs, et nous ne voyons donc pas comment l'application de l'arrêt *Magasins à rayons Peoples* pourrait servir l'appelant⁶⁵. »

La Cour d'appel fédérale examine ensuite les faits et formule les commentaires suivants sur la question de l'importance accordée par la Cour canadienne de l'impôt à certains éléments subjectifs, à savoir les qualifications professionnelles de l'administrateur :

« La CCI a jugé que M. Hartrell, comptable agréé d'expérience, savait qu'à l'égard de plusieurs mois de l'année 1998, lynx n'avait pas versé le montant de retenues à la source dont elle était redevable et qu'il n'a rien fait pour prévenir ce défaut. La CCI a fondé cette conclusion sur la preuve qui lui avait été soumise, en particulier sur le témoignage de M. Hartrell de même que sur la correspondance échangée par ce dernier et M. Iantorno, le président de Lynx. Elle a rejeté l'argument de M. Hartrell selon lequel il s'était raisonnablement efforcé de prévenir ce défaut en faisant en sorte que lynx remette des chèques post-datés à l'ARC en 1999, après la dénonciation du défaut, faisant observer que ces chèques avaient été remis longtemps après les cas de défaut survenus en 1998 et que la défense de diligence raisonnable exige que les mesures visent à prévenir les défauts. La CCI a en outre conclu que M. Hartrell aurait pu faire en sorte que Lynx paie l'arriéré sur le financement qu'elle avait obtenu entre janvier et août 1999.

Compte tenu de la preuve dont disposait la CCI, nous sommes d'avis qu'elle pouvait tirer de telles conclusions de fait. Nous ne sommes donc pas convaincus qu'elle a commis une erreur manifeste et dominante en appliquant à ces conclusions les principes formulés dans *Soper* en matière de défense de diligence raisonnable et en déterminant que M. Hartrell n'avait pas agi avec le degré de soin, de diligence et d'habileté qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé pour prévenir les omissions de versement de retenues à la source survenues en 1998⁶⁶. »

⁶⁵ *Id.*, par. 12.

⁶⁶ *Id.*, par. 13-14.

Reste maintenant à voir si dans les années à venir la Cour d'appel fédérale acceptera de mettre la décision *Soper* de côté pour ajuster les principes applicables en matière de diligence en fonction de l'arrêt *Peoples*.

Dans l'affaire *Rancourt c. La Reine*⁶⁷, M^{me} Rancourt avait été engagée à titre de barmaid et, à la demande du fondateur de l'entreprise, avait accepté d'agir à titre d'administratrice. Son rôle était très limité et elle n'était pas impliquée dans la gestion quotidienne de la société. Elle a été cotisée à titre d'administratrice après la fermeture de l'entreprise.

Le juge Angers analyse la norme et mentionne que l'arrêt *Peoples* l'a changée, mais semble néanmoins avoir pris en considération des critères subjectifs dans son application. Il mentionne que « la norme applicable n'est pas différente dans le cas de l'administrateur d'un organisme sans but lucratif ou de celui d'une société en affaires. La flexibilité est de mise dans l'application de la norme »⁶⁸. Il tranche en faveur de l'administratrice. Il prend en considération les connaissances et l'inexpérience de l'administratrice dans sa décision : il mentionne son jeune âge, son inexpérience dans le domaine des affaires et le fait qu'elle n'est pas diplômée. À notre avis, il est difficile de réconcilier l'analyse des faits, notamment la prise en considération des éléments subjectifs, avec l'énoncé de principe selon lequel l'arrêt *Peoples* a changé la norme.

Dans l'affaire *Verret c. La Reine*⁶⁹, le juge Angers réitère sa position selon laquelle l'arrêt *Peoples* a modifié la norme. Dans cette cause, le juge vient à la conclusion que l'administrateur a fait preuve de diligence en raison des événements particuliers s'étant déroulés et ayant mené au défaut. L'administrateur avait délégué la gestion quotidienne, y compris la gestion des finances, à un employé en qui il avait une confiance absolue. Il a été mis en preuve que cette personne avait fraudé l'entreprise pendant plusieurs années et qu'elle avait été condamnée au niveau criminel pour ces gestes. Par ailleurs, le juge mentionne que l'administrateur avait eu de graves problèmes de santé bien que ce ne fut pas un facteur décisif. Il indique que l'on s'attend à une certaine diligence de la part d'un administrateur à partir du moment où il sait ou devrait savoir qu'il y a manquement aux obligations de remettre ou que le montant des remises n'est pas exact. À ce moment, l'administrateur doit agir et prendre des mesures pour éviter le défaut. Dans ce cas,

⁶⁷ 2008 CCI 285.

⁶⁸ *Id.*, par. 19.

⁶⁹ 2008 CCI 240.

l'administrateur n'avait aucune raison de douter de l'information transmise par son gérant et homme de confiance pour la comptabilité de l'entreprise. Il ne pouvait se douter que les rapports étaient incorrects et que les remises n'étaient pas effectuées conformément à la loi. Il appert que le juge a mis l'accent sur les circonstances particulières de la société (critère objectif) et non sur les éléments subjectifs.

Dans la décision *Savard c. La Reine*⁷⁰, il s'agissait d'un cas où la banque avait pris le contrôle de l'entreprise et exigé l'embauche d'un représentant dans le but de protéger ses intérêts. La présence du représentant de la banque avait eu pour conséquence de remplacer tous les dispositifs mis en place et de bâillonner toutes les personnes qui avaient été engagées pour assurer la production des déclarations et les remises dans les délais requis. L'ARC a cotisé l'administrateur pour le défaut de la société et ce dernier a invoqué la défense de diligence.

Le juge Angers revient à la charge, indiquant qu'à son avis l'arrêt *Peoples* s'applique et que le volet subjectif de la norme a été mis de côté :

« [14] La Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Soper c. R.*, [1998] 1 C.F. 124, a procédé à une analyse détaillée du moyen de défense fondé sur la diligence raisonnable prévu au paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, lequel est rédigé de façon identique au paragraphe 323(3) de la Loi. L'arrêt *Soper* prévoit un critère "objectif subjectif" pour l'analyse de la norme de diligence raisonnable. Cependant, la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Magasins à rayons Peoples inc. (Syndic de) c. Wise*, [2004] 3 R.C.S. 461, a modifié ce critère afin d'adopter une norme objective aux fins de l'application de l'alinéa 122(1)b) de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* (L.R.C. 1985, ch. C-44), et donc du paragraphe 323(3) de la Loi qui est libellé de façon identique. [...]»⁷¹

Dans cette affaire, les connaissances et l'expérience de l'administrateur (facteurs subjectifs) ne semblent pas avoir pesé dans la balance. Le contexte particulier de la société a été pris en considération dans l'analyse et a mené le juge à conclure que l'appelant avait fait preuve de diligence.

3.2. AUTRE EFFET POTENTIEL DE L'ARRÊT PEOPLES?

Est-ce que la décision *Peoples* a ouvert la porte aux autorités fiscales, pour intenter un recours en oppression selon l'article 241 L.C.S.A. afin de

⁷⁰ 2008 CCI 309.

⁷¹ *Id.*, par. 14.

recouvrer des dettes fiscales impayées? Cette interrogation a été soulevée dans la doctrine⁷². C'est un recours qui permet aux créanciers d'obtenir la protection de leurs intérêts en cas de conduite préjudiciable des administrateurs notamment lorsque la société qu'ils dirigent est en situation d'insolvabilité. Dans l'arrêt *Peoples*, la Cour suprême a mentionné que les créanciers ne peuvent se prévaloir de l'alinéa 122(1)a L.C.S.A. pour tenter de recouvrer des sommes auprès des administrateurs d'une société, puisque cette disposition ne s'applique qu'entre la société et ses administrateurs⁷³. Ils peuvent cependant utiliser le recours en oppression qui est prévu dans la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*⁷⁴. Les créanciers peuvent demander au tribunal d'exercer son pouvoir discrétionnaire pour leur conférer le droit d'obtenir le statut de plaignant, pour le recours en oppression, lorsque la société abuse de ses droits. L'obtention de ce statut est accordée plus facilement lorsque la situation économique de l'entreprise est précaire⁷⁵.

⁷² M. BEAULIEU, *loc. cit.*, note 54, 712-714; Louis-Martin O'NEILL, « *Peoples v. Wise – Genesis and Ramifications* », (2005), vol. XI, n° 1 *Corporate Liability* 642-656, pp. 650 et suiv.

⁷³ Jacob S. ZIEGEL, « *The Peoples Judgment and the Supreme Court's Role in Private Law Cases* », (2005), vol. 41, n° 2 & 3 *Canadian Business Law Journal* 236-246; W. D. GRAY, *loc. cit.*, note 49; Catherine FRANCIS, « *Peoples Department Stores inc.: The Expanded Scope of Directors and Office Fiduciary and Duties of Care* », (2005), vol. 41, n° 2 & 3 *Canadian Business Law Journal* 175-183; Warren GROVER, « *The Tangled Web of the Wise Case* », (2005), vol. 41, n° 2 & 3 *Canadian Business Law Journal* 200-211.

⁷⁴ L'article 241 L.C.S.A. prévoit ce qui suit :

« (1) Tout plaignant peut demander au tribunal de rendre les ordonnances visées au présent article.

(2) Le tribunal saisi d'une demande visée au paragraphe (1) peut, par ordonnance, redresser la situation provoquée par la société ou l'une des personnes morales de son groupe qui, à son avis, abuse des droits des détenteurs de valeurs mobilières, créanciers, administrateurs ou dirigeants, ou, se montre injuste à leur égard en leur portant préjudice ou en ne tenant pas compte de leurs intérêts :

a) soit en raison de son comportement;

b) soit par la façon dont elle conduit ses activités commerciales ou ses affaires internes;

c) soit par la façon dont ses administrateurs exercent ou ont exercé leurs pouvoirs. »

⁷⁵ *Peoples*, précité, note 3, par. 49.

À notre avis, il est raisonnable de soutenir que le ministère du Revenu national pourrait se qualifier à titre de « plaignant » au sens de l'article 238 L.C.S.A. qui comprend « toute autre personne qui, d'après un tribunal, a qualité pour présenter les demandes visées à la présente partie »⁷⁶. Reste à voir si les tribunaux accepteraient que les autorités fiscales utilisent ce recours extraordinaire et dans l'affirmative, dans quel contexte, en considérant les recours particuliers dont elles disposent.

CONCLUSION

Fort probablement en réponse, à tout le moins en partie, aux scandales qui ont secoué le monde des affaires ces dernières années (Enron, Norbourg, etc.), les tribunaux se montrent moins tolérants envers les administrateurs qui manquent à leurs obligations. La Cour suprême du Canada a modifié la norme applicable à la défense de diligence dont peuvent se prévaloir les administrateurs : le critère objectif-subjectif a été remplacé par un critère objectif pour l'article 122 L.C.S.A. et la Cour a indiqué que la règle de l'appréciation commerciale s'appliquait en droit canadien. On commence à voir que la Cour canadienne de l'impôt accepte d'appliquer le même critère en matière fiscale, considérant la grande similitude entre les dispositions fiscales et l'article 122 L.C.S.A., mais surtout étant donné les observations en ce sens faites par le plus haut tribunal. Bien que la Cour du Québec n'ait pas encore adopté cette position, nous n'avons aucune raison de croire qu'elle n'emboîtera pas le pas afin d'assurer une certaine uniformité de traitement. De même, nous sommes d'avis que ce n'est qu'une question de temps avant que les cours d'appel n'adoptent le critère objectif en remplacement du critère objectif-subjectif.

Nous partageons le point de vue du professeur Stéphane Rousseau selon lequel les tribunaux ont un rôle à jouer pour lutter contre la montée des scandales financiers :

« S'ils ne se sont pas retrouvés à l'avant-scène de cette réforme jusqu'à maintenant, les tribunaux sont susceptibles de jouer un rôle plus important en matière de régie d'entreprise au cours des prochaines années. D'une part, ils devront appliquer les nouvelles dispositions adoptées par les législateurs et les organismes de régulation. D'autre part, ils seront appelés à revoir leur conception des devoirs généraux des administrateurs qui constituent des mécanismes de gouvernance. La contribution de ces devoirs à une saine gestion d'entreprise reposera sur la capacité des tribunaux à les conceptualiser d'une

⁷⁶ *Id.*, par. 50.

manière compatible avec l'objectif de la gouvernance d'entreprise qui est de favoriser la maximisation de la valeur des sociétés⁷⁷. »

En resserrant le critère, on s'assure que ce sont les administrateurs, et non la masse de contribuables, qui assument le risque de perte financière lorsque la société qu'ils dirigent omet de remettre les sommes perçues pour l'État ou dues à l'État. Les tribunaux indiquent ainsi que l'acceptation d'un poste d'administrateur entraîne certaines obligations en vertu de la loi. Soulignons qu'il est possible pour un administrateur de réduire ce risque financier en s'informant des obligations rattachées aux fonctions d'administrateur et en exigeant que la société souscrive une assurance afin de couvrir ce risque.

⁷⁷ Stéphane ROUSSEAU, « Le rôle des tribunaux et du conseil d'administration dans la gouvernance des sociétés ouvertes : réflexions sur la règle du jugement d'affaires », (2004), vol. 45, n° 3 *Les Cahiers de droit* 469-540, p. 473.

LES ENJEUX DES AFFAIRES *GENERAL MOTORS* ET *ACPM* QUANT AU DROIT DE RÉCLAMER LA TPS SUR LES HONORAIRES RELATIFS AUX SERVICES DE GESTION DE PLACEMENTS

NATHALIE BELLEFLEUR, AVOCATE
SAMSON BÉLAIR/DELOITTE & TOUCHE S.E.N.C.R.L.

PRÉCIS

Est-ce que la taxe sur les produits et services doit être payée, et dans l'affirmative peut-elle être récupérée, relativement à la fourniture de services de gestion de placements? Dans les affaires *General Motors du Canada Ltée c. La Reine* et *L'Association canadienne de protection médicale c. La Reine*, la Cour canadienne de l'impôt a rendu deux décisions différentes. Dans chacune de ces décisions, la Cour a accordé le remboursement de la TPS payée à l'égard des honoraires relatifs aux services de gestion de placements mais pour des motifs différents. Par ailleurs, la Cour, dans chacune de ces affaires, a dû se prononcer sur la qualification ou non à titre de « service financier » des services fournis par des gestionnaires de placements. Toutefois, les conclusions divergent quant à la qualification de ces services. Ces deux décisions semblent inconciliables sur cette question. L'auteur traite des enjeux respectifs de chaque affaire et des impacts véritables de chacune de celles-ci.

ABSTRACT

Does the goods and services tax must be paid, and if so could it be refund, for the supply of investment management services? In *General Motors of Canada Limited v. The Queen* and *The Canadian Medical Protective Association v. The Queen*, two different decisions were rendered by the Tax Court of Canada. In both decisions, the refund of the GST paid with respect to fees pertaining to investment management services was granted by the Court, but for different reasons. The determination of the Court was based on different rationales. Moreover, in each decision, the Court was required to determine if the services rendered by the investment managers constitute “financial services”. However, the conclusions reached by the Court in each decision seem seemingly opposite on this particular matter. The stakes and impacts of each decision are discussed in this text by the author.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	457
1. LES FAITS ET LES ENJEUX PROPRES À CHAQUE DÉCISION	458
1.1. L'AFFAIRE <i>GENERAL MOTORS</i>	458
1.2. L'AFFAIRE <i>ACPM</i>	466
2. COMPARAISON DES DÉCISIONS RENDUES DANS LES AFFAIRES GENERAL MOTORS ET ACPM.....	471
2.1. RÉSUMÉ DE L'ANALYSE DE LA COUR À L'ÉGARD DES SERVICES RENDUS PAR LES GESTIONNAIRES DANS L'AFFAIRE <i>GENERAL MOTORS</i>	471
2.2. LA PORTÉE DU PRÉCÉDENT ÉTABLI AVEC LA DÉCISION RENDUE DANS L'AFFAIRE <i>GENERAL MOTORS</i> POUR L'AFFAIRE <i>ACPM</i>	473
3. LES CONSÉQUENCES DE LA QUALIFICATION DES SERVICES RENDUS PAR LES GESTIONNAIRES DE PLACEMENTS À TITRE DE SERVICES FINANCIERS	474
CONCLUSION	475

INTRODUCTION

Récemment, la Cour canadienne de l'impôt rendait deux décisions : *General Motors du Canada Ltée c. La Reine*¹ et *L'Association canadienne de protection médicale c. La Reine*². Dans chacune de ces deux décisions³, la Cour a accordé le remboursement de la taxe sur les produits et services (ci-après « TPS ») payée à l'égard des honoraires relatifs aux services de gestion de placements. Dans l'affaire *General Motors*, la TPS a été réclamée par le biais d'un crédit de taxe sur intrants (ci-après « CTI ») et, dans l'affaire *ACPM*, la TPS a été réclamée par le biais d'une demande de remboursement de TPS payée par erreur.

Ces deux décisions aboutissent donc, dans les faits, au même résultat, mais elles ont surtout en commun que, dans les deux, la Cour a dû se prononcer sur la qualification des services fournis par des gestionnaires de placements. Toutefois, les conclusions divergent quant à la qualification de ces services. Dans l'affaire *General Motors*, la Cour a conclu que la fourniture des services effectuée par les gestionnaires ne constituait pas la fourniture exonérée de services financiers mais bel et bien une fourniture taxable. Bref, les gestionnaires avaient correctement perçu la TPS à l'égard de leurs services, mais *General Motors du Canada* (ci-après « GM ») avait, pour d'autres motifs, le droit de réclamer cette taxe. Dans l'affaire *ACPM*, après examen de la preuve, la Cour a conclu que les services rendus par les gestionnaires constituaient des services de gestion discrétionnaire et que ceux-ci se qualifiaient à titre de « service financier » tel qu'il est défini au paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*⁴. La fourniture de tels services était donc exonérée aux fins de la TPS. Les gestionnaires avaient donc facturé, et l'Association canadienne de protection médicale (ci-après « ACPM ») payée, la TPS par erreur.

Ces deux décisions semblent inconciliables sur cette question. Mais qu'en est-il vraiment? Quels étaient les enjeux respectifs de chaque affaire et quels sont les impacts véritables de chacune de celles-ci?

¹ 2008 CCI 117 (ci-après « *General Motors* »).

² 2008 CCI 33 (ci-après « *ACPM* »).

³ Ces deux causes ont été entendues par la Cour d'appel fédérale le 2 décembre 2008, mais les décisions n'avaient pas été rendues au moment d'imprimer ce texte.

⁴ L.R.C. (1985), c. E-15 et mod. (ci-après « L.T.A. »).

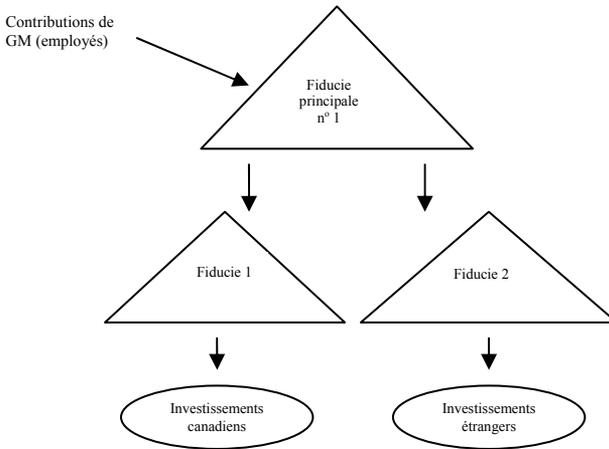
1. LES FAITS ET LES ENJEUX PROPRES À CHAQUE DÉCISION

1.1. L'AFFAIRE *GENERAL MOTORS*

a) Résumé des faits

Le 22 février 2008, la Cour canadienne de l'impôt a rendu un jugement, en procédure générale, dans l'affaire *General Motors*. GM, un fabricant et vendeur d'automobiles, a mis en place deux régimes de retraite à prestations déterminées pour ses employés. Il a été établi que GM avait, à l'égard de chacun des régimes de retraite, la responsabilité de combler tout déficit dans l'éventualité où les montants à verser aux retraités seraient supérieurs à l'actif accumulé pour chacun des régimes de retraite. L'un des régimes est exclusivement financé par les contributions de GM alors qu'une infime portion de l'autre est également financée par des contributions effectuées par ses employés.

Les contributions sont détenues et investies par l'intermédiaire de fiducies créées par GM. Chaque régime de retraite comporte respectivement une fiducie principale créée par un acte de fiducie afin de recueillir et d'investir les contributions versées par GM et ses employés. Chaque fiducie principale détient respectivement des participations dans deux autres fiducies distinctes, créées elle aussi par des actes de fiducies. L'une détient les investissements canadiens et l'autre, les investissements étrangers. Les contributions versées dans la fiducie principale sont réinvesties dans chacune de ces fiducies selon le prorata et les instructions fournies par GM. Les contributions qui sont ainsi attribuées dans chacune des fiducies distinctes sont par la suite investies et gérées par des gestionnaires de placements. Le schéma ci-dessous synthétise notre compréhension de la structure de chacun des régimes :



En vertu des ententes créant les divers régimes de retraite et les divers actes de fiducies, GM a été nommée à titre d'administrateur des régimes et possède tous les pouvoirs relativement à la gestion des actifs des régimes de retraite détenus par les fiducies, y compris le pouvoir de choisir et engager des gestionnaires de placements. Les régimes de retraite sont régis par la loi ontarienne sur les régimes de retraite⁵. Cette loi impose des devoirs et obligations aux administrateurs des régimes de retraite et, par conséquent, à GM. Le Trust Royal a été nommé à titre de fiduciaire des différentes fiducies et détient, à ce titre, les titres de propriété des actifs détenus par les fiducies distinctes.

Deux mécanismes de paiements possibles étaient prévus dans les ententes relatives aux régimes de retraite et les actes de fiducies :

- 1) Paiement fait directement par GM aux gestionnaires de placements avec remboursement à GM par la fiducie;
- 2) Paiement fait directement par la fiducie principale ou la fiducie distincte aux gestionnaires de placements selon les directives de GM.

Selon la preuve, il appert que le premier mécanisme était préconisé par GM. Les contrats relatifs à la gestion des contributions et des actifs des fiducies étaient conclus entre GM et chacun des gestionnaires de placements.

⁵ *Loi sur les régimes de retraite*, L.R.O. 1990, c. P.8.

Selon un extrait de la preuve testimoniale citée par la Cour, ces derniers considéraient que leur client était GM et non les fiduciaires. La preuve a également révélé que les gestionnaires de placements ont transmis leurs factures pour examen et approbation à GM et perçu la TPS pour leurs services. Par la suite, GM a demandé aux fiduciaires de payer les factures à partir des actifs qu'elles détenaient. GM a réclamé la TPS payée par le biais d'un CTI à l'égard des factures émises par les gestionnaires de placements pour les périodes comprises entre le 1^{er} novembre 1997 au 31 décembre 1999. Le 26 novembre 2003, le ministre a refusé les CTI réclamés par GM, d'où le présent litige. Il faut noter que seule la TPS était en cause dans la présente affaire.

b) Résumé des questions en litige

La question principale en litige dans cette affaire concernait le droit de GM de réclamer un CTI en vertu de l'article 169 L.T.A. pour la TPS payée relativement aux honoraires facturés par les gestionnaires de placements et requérait l'examen des conditions prévues au paragraphe 169(1) L.T.A. Ces conditions se résument ainsi : une personne qui est un inscrit peut réclamer un CTI relativement à un bien ou service qu'elle acquiert si la taxe relative à la fourniture devient payable ou est payée sans être devenue payable par la personne, et ce, dans la mesure où le bien ou service a été acquis pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales.

La question principale en litige ne portait aucunement sur la qualification des services fournis par les gestionnaires à titre de service financier ou de service taxable. C'est à titre d'argument subsidiaire que GM a demandé à la Cour de déterminer si les services rendus par les gestionnaires constituaient des services financiers tels qu'ils sont définis au paragraphe 123(1) L.T.A. Dans l'affirmative, la fourniture de tels services était exonérée, GM avait payé la TPS par erreur et était en droit d'en réclamer le remboursement. Nous nous pencherons sur l'analyse de la Cour à l'égard de cet argument subsidiaire après avoir résumé l'affaire *ACPM* pour laquelle il s'agissait de **la principale question en litige**.

c) Résumé de l'analyse de la Cour à l'égard de la question principale

Ce litige puise sa source dans la politique de l'ARC énoncée dans le *Bulletin d'information technique* B032R⁶ publié par l'Agence du revenu du

⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'information technique* B-032R, « Régimes enregistrés de pension », 8 juin 1993.

Canada (ci-après « ARC »). Le *Bulletin d'information technique* B032R distingue deux catégories de dépenses relatives à un régime de retraite fourni par l'employeur : les dépenses dites de l'employeur et les dépenses dites de la fiducie du régime de retraite. Les dépenses liées à la constitution ou à la gestion des prélèvements des cotisations sont notamment traitées par l'ARC comme des dépenses de l'employeur. Les dépenses dites de la fiducie du régime sont définies comme les biens ou services « utilisés dans les activités liées à l'actif de la fiducie du régime ». Les honoraires relatifs à la gestion des actifs de la fiducie sont donc inclus dans cette dernière catégorie. Selon les termes du *Bulletin d'information technique* B032R, un employeur peut réclamer un CTI à l'égard des dépenses dites de l'employeur sans être tenu de les fournir de nouveau (c'est-à-dire refacturer) à la fiducie du régime de retraite. Quant aux dépenses dites de la fiducie, seule la fiducie du régime de retraite peut réclamer la TPS payée dans la mesure où elle exerce une activité commerciale. Toutefois, dans la mesure où de tels services sont acquis par l'employeur et fournis à nouveau à la fiducie (c'est-à-dire refacturés par l'employeur à la fiducie), l'employeur peut, selon la politique énoncée dans le *Bulletin d'information technique*, réclamer un CTI à l'égard de la TPS payée en relation avec ce type de dépenses, puisque ces services ont été acquis pour être fournis. Les fiducies n'auront droit à aucun CTI à l'égard des dépenses engagées pour gagner du revenu provenant de services financiers. Alors, dans la mesure où les seules activités de la fiducie se limitent à investir des montants d'argent pour en retirer des revenus de placements, elle n'exerce aucune activité commerciale au sens du paragraphe 123(1) L.T.A. et ne pourra réclamer aucun CTI.

Nous voulons souligner le fait que cette distinction établie par l'ARC entre les dépenses dites de l'employeur et celles dites de la fiducie du régime de retraite ne repose sur aucun concept défini dans la *Loi sur la taxe d'accise*. Rappelons que la fiducie du régime de retraite constitue une personne distincte de l'employeur aux fins du paragraphe 123(1) L.T.A. Toute la question consiste donc à déterminer si les éléments du paragraphe 165(1) L.T.A. sont effectivement présents lorsque des dépenses sont effectuées par l'employeur au bénéfice de la fiducie. Ainsi, lorsqu'un employeur fournit des services à la fiducie du régime de retraite, nous devons retrouver les éléments d'assujettissement prévus au paragraphe 165(1) L.T.A. : deux personnes distinctes, une fourniture, une contrepartie. Or, aucune analyse n'est effectuée dans le *Bulletin d'information technique* B032R quant aux éléments de l'article 165 L.T.A. ni quant aux conditions prévues à l'article 169 L.T.A. afin d'obtenir un CTI. Il faut de plus souligner

que l'ARC a subséquemment énoncé que ce bulletin ne s'appliquait pas aux régimes de retraite auxquels participait plus d'un employeur⁷.

Pour compléter notre tour d'horizon de la source du litige, la Cour a renvoyé à une interprétation rendue par l'ARC relativement au droit de GM de récupérer la TPS payée sur les services rendus par les gestionnaires de placements⁸. Selon les extraits cités par la Cour, l'interprétation technique reconnaissait que GM était l'acquéreur des services et non la fiducie. Dans cette interprétation, l'ARC concluait toutefois que les services avaient été acquis par GM pour consommation par la fiducie et non pour utilisation, consommation ou fourniture dans le cadre des activités commerciales de GM, faisant en sorte que l'une des conditions prévues au paragraphe 169(1) L.T.A. n'était pas remplie⁹. Implicitement, il ressort des arguments présentés par les parties devant la Cour et des extraits de la lettre d'interprétation, que chaque partie considérait que les services n'avaient pas été fournis à nouveau (c'est-à-dire refournis) par GM aux fiducies. De plus, l'interprétation technique ne discutait aucunement de la qualification des services fournis par les gestionnaires de placements.

La Cour a rappelé qu'en vertu du paragraphe 169(1) L.T.A., trois conditions doivent être remplies pour être en mesure de réclamer un CTI et a donc formulé les trois questions auxquelles elle devait répondre afin de trancher la question principale:

- 1) GM a-t-elle acquis les services en cause?
- 2) La TPS à l'égard de ses services était-elle payable par GM?
- 3) GM a-t-elle acquis les services pour utilisation, consommation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales?

GM s'est opposée à l'examen des deux premières questions par la Cour. Elle a effectivement soutenu que l'ARC avait reconnu, à l'intérieur de son

⁷ Pour un historique complet concernant la politique de l'ARC quant aux dépenses relatives à un régime de retraite, nous vous invitons à lire l'article de Mario VERVILLE, « Nouveau remboursement de TPS/TVH à l'intention des fiducies de régimes de pension », (2007), vol. 28, n° 1 *Revue de planification fiscale et successorale* 107-124.

⁸ La Cour n'a toutefois pas fourni la référence à cette interprétation.

⁹ Les extraits pertinents de cette interprétation sont cités par la Cour aux paragraphes 31 et suivants de l'affaire *General Motors*, précité, note 1.

interprétation technique, que les deux premières conditions étaient remplies et que la demande de CTI était refusée seulement parce que l'ARC considérait que les services n'étaient pas utilisés ou consommés par GM dans le cadre de ses activités commerciales. Or, selon GM, le ministre n'avait pas soulevé ces arguments dans les procédures écrites présentées devant la Cour et soutenait que le ministre était forcé de plaider ce point. La Cour devait donc se pencher sur cette première question préliminaire avant de poursuivre son analyse. La Cour, après examen des jugements portant sur la question et des procédures écrites, a conclu que le ministre avait suffisamment défini les éléments en litige, soit le droit de réclamer un CTI, pour lui permettre de soulever des arguments à l'égard de chacune des trois conditions prévues au paragraphe 169(1) L.T.A.

Première condition : GM a-t-elle acquis les services fournis par les gestionnaires?

Le juge note que l'interprétation technique affirme que GM, à titre d'administrateur des régimes de retraite, a effectivement acquis les services des gestionnaires mais déclare ne pas être liée par la conclusion de l'ARC contenue dans cette interprétation.

Dans cette section du jugement, la Cour traite de l'argument du ministre selon lequel l'article 267.1 L.T.A. s'appliquait à la présente cause. Selon les affirmations de la Cour, le ministre ne semble pas avoir soulevé d'éléments concernant la portée du mot « acquiert » que l'on retrouve au paragraphe 169(1) L.T.A. En vertu de l'alinéa 267.1(5)a) L.T.A., les actes accomplis par le fiduciaire d'une fiducie sont réputés être les actes de la fiducie même. Par conséquent, le ministre soutient que lorsque GM a engagé les services des gestionnaires, il agissait de la même manière qu'un fiduciaire, c'est-à-dire pour et au nom des fiducies, et non en son nom propre. Bref, en vertu de cet alinéa, ce sont les fiducies qui ont acquis les services et non GM. La Cour a conclu que cet alinéa ne s'appliquait pas dans la présente situation, car GM n'était pas le fiduciaire des fiducies mais l'administrateur des régimes de retraite dont le rôle et les obligations sont définis dans *Loi sur les régimes de retraite*¹⁰. Or, selon la Cour, cette loi n'avait pas pour effet d'assimiler l'administrateur à un fiduciaire, même si un administrateur doit exercer un rôle de fiduciaires envers un régime de retraite. Selon les sources consultées par la Cour, un fiduciaire est une personne qui détient les droits de propriétés sur les actifs de la fiducie, ce qui était le cas du Trust Royal et non de GM. La Cour a donc fait une distinction entre le fiduciaire d'une fiducie et les

¹⁰ Précité, note 5.

devoirs de fiduciaires qui peuvent être imposés aux personnes qui administrent le patrimoine d'autrui.

Il faut noter que la question de savoir si GM a acquis les services des gestionnaires n'est pas résolue par les propos tenus par la Cour lors de son examen de la première condition du paragraphe 169(1) L.T.A. En fait, la Cour a simplement rejeté l'argument soulevé par le ministre quant au fait que GM ne pouvait avoir acquis les services en raison de l'application de l'alinéa 267.1(5)a) L.T.A. Ce sont les propos tenus sous la deuxième condition qui fourniront la réponse à cette question.

Deuxième condition : la TPS était-elle payable par GM?

Le ministre a soutenu que la TPS n'avait pas été payée par GM étant donné que les fonds ayant servi à payer la facture provenaient des fiducies et que GM ne faisait qu'approuver la facture. Selon le ministre, l'article 169 L.T.A. ne faisait aucunement référence au concept d'acquéreur et la définition de ce terme n'était pas pertinente pour résoudre le litige. Subsidiairement, le ministre soutenait que GM n'était pas l'acquéreur des services, car il n'avait aucune responsabilité personnelle quant au paiement de ces factures en vertu des actes de fiducie. Bref, selon le ministre, GM n'était pas tenue de payer la contrepartie des services en vertu des différentes ententes et, dans les faits, ne les avaient pas payées.

La Cour a rappelé que l'interprétation technique mentionnait que GM était l'acquéreur des services et que l'ARC avait, par le passé, abondamment soutenu que la notion d'acquéreur était pertinente pour réclamer un CTI. En d'autres mots, la Cour soulignait que le ministre remettait en cause la politique qui a toujours été appliquée dans le passé par l'ARC. La Cour note que le texte du paragraphe 169(1) L.T.A. a été modifié par le remplacement de la phrase « bien ou service [...] qui lui est fourni » par la phrase « bien ou service qu'elle acquiert ». La Cour renvoie alors aux paragraphes 165(1) L.T.A., ainsi qu'à la définition du terme « acquéreur » contenue au paragraphe 123(1) L.T.A. et conclut que la TPS est payable par l'acquéreur de la fourniture. La Cour cite également le paragraphe 168(1) L.T.A., qui prévoit le moment où la taxe est payable par l'acquéreur. La Cour conclut que les modifications apportées au paragraphe 169(1) L.T.A. n'ont pas eu pour effet de modifier la question qui doit être résolue : qui est la personne tenue de payer la TPS en vertu des ententes contractuelles? Selon la Cour, il s'agit d'une question mixte de fait et de droit.

La Cour affirme que GM est la seule partie qui est responsable, en vertu des ententes, de payer la contrepartie des services fournis par les

gestionnaires et que les ententes sont non équivoques sur ce point. Selon la Cour, le fait que les factures soient transmises à GM cristallise sa responsabilité contractuelle à l'égard des gestionnaires. La Cour affirme qu'en cas de non-paiement, seule GM aurait pu être poursuivie par les gestionnaires et non les fiduciaires d'où provenaient les fonds ayant servi à payer les factures. Il semble que ce point ait été un aspect décisif de la décision du tribunal. La Cour conclut que GM était l'acquéreur des services et que la TPS était payable par celle-ci. Elle revient aussi sur les deux premières conditions prévues au paragraphe 169(1) L.T.A. : une personne peut réclamer un CTI si elle acquiert les services de gestion et si la taxe est payable par cette personne. La Cour conclut que GM a rempli les deux premières conditions prévues au paragraphe 169(1) L.T.A., car elle est la seule personne tenue de payer la contrepartie des services fournis par les gestionnaires. La Cour appuie cette conclusion sur les principes qu'elle a dégagés pour déterminer qui est la personne tenue de payer la TPS à la suite de son analyse de la jurisprudence antérieure.

Troisième condition : GM a-t-elle acquis les services pour utilisation, consommation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales?

La Cour renvoie au *Bulletin d'information technique* B032R, à la distinction entre les dépenses dites de l'employeur et celles de la fiducie dont nous avons discuté plus haut ainsi qu'à l'interprétation technique. La Cour résume alors la prémisse de l'ARC : les dépenses dites de l'employeur sont acquises pour consommation ou utilisation dans le cadre des activités commerciales et la TPS est payable par l'employeur. Sans que la Cour le mentionne, il faut déduire que l'ARC considère que les dépenses dites de la fiducie sont acquises par la fiducie pour consommation et utilisation dans le cadre des activités de la fiducie et payée par elle.

Le juge se penche alors sur le sens de l'expression « dans le cadre de ses activités commerciales » et souligne que cette expression n'est pas définie dans la loi. Il souligne que la jurisprudence avait interprété l'expression « dans le cadre de » et mentionné que même le plus petit lien était suffisant en soi pour déclencher l'application des articles utilisant une telle expression. Il conclut qu'un lien existe entre les services acquis par GM et ses activités commerciales mais qu'il doit déterminer si ce lien est suffisant pour respecter le seuil de connectivité établi par la jurisprudence et si les services ont été utilisés ou consommés dans le cadre des activités commerciales de GM. Selon la Cour, bien que les dépenses liées aux régimes de retraite puissent être vues comme seulement indirectement liées à la fabrication de véhicules automobiles, celles-ci étaient un des facteurs de

succès de ses activités sur le marché et à ce titre. En effet, les régimes agissaient à titre d'incitatif pour attirer et garder des employés qualifiés au sein de GM, lui permettant de maintenir et de se positionner sur le marché dans son domaine de façon concurrentielle. Les dépenses avaient donc été engagées par GM dans le cadre de ses activités commerciales.

Quelle est la portée du jugement rendu dans cette affaire? La décision semble remettre en cause la portée de la politique émise dans le *Bulletin d'information technique* B032R. Par ailleurs, le ministère des Finances du Canada a publié, en janvier 2007, un avis d'intention de proposer des nouvelles mesures législatives ayant pour effet d'introduire une nouvelle demande de remboursement pour les fiducies des régimes de retraite. En vertu de cette nouvelle demande, la fiducie du régime de retraite pourrait récupérer 33 % de la TPS payée. Diverses présomptions seraient prévues quant au paiement effectué par les personnes autres que les fiducies qui auront vraisemblablement pour effet de rendre caduques les diverses politiques publiées par l'ARC dans le passé et les effets de l'affaire *General Motors*¹¹.

1.2. L'AFFAIRE ACPM

a) Résumé des faits

Le 10 avril dernier, la Cour canadienne de l'impôt rendait une décision, en procédure générale, dans l'affaire *ACPM*. L'*ACPM* est une association sans but lucratif qui offre aux médecins qui y sont membres une protection en cas de responsabilité professionnelle. Plus particulièrement, lorsque les médecins sont poursuivis pour faute professionnelle, l'*ACPM* paie les honoraires des avocats et tous les déboursés d'ordre juridique liés à cette poursuite. L'*ACPM* n'a toutefois aucune obligation d'ordre juridique de défendre ses membres en cas de poursuite. Les médecins paient des contributions à l'*ACPM*, qui les recueille pour constituer une réserve pour paiement. Les contributions ainsi recueillies sont investies afin de lui permettre d'avoir les sommes suffisantes pour remplir sa mission. L'*ACPM* engage des gestionnaires de placements, qui les investissent selon deux types de fonds : les fonds réservés (*segregated funds*) et les fonds communs (*pooled funds*).

¹¹ Pour plus de détails sur le sujet, nous vous invitons à consulter : M. VERVILLE, *loc. cit.*, note 7.

Les gestionnaires ont facturé la TPS à l'égard des services qu'ils ont fournis. Leurs honoraires étaient fixés selon un pourcentage de la valeur des actifs qui étaient confiés à leur gestion. L'ACPM a payé la TPS, mais elle soutient que les services fournis par les gestionnaires constituent des services de gestion discrétionnaire qui sont visés par l'un des alinéas 123(1)a), 123(1)b), 123(1)c), 123(1)d) ou 123(1)l) L.T.A. de la définition de « service financier » et que la fourniture de tels services est par conséquent exonérée aux fins de la TPS. L'ACPM a donc déposé une demande de remboursement pour la TPS payée par erreur, qui a été rejetée, d'où l'appel interjeté auprès de la Cour. En effet, le ministre soutenait que les services ainsi fournis ne sont pas visés par la définition de « service financier » ou en seraient exclus en vertu des alinéas 123(1)p), 123(1)q) ou 123(1)t) L.T.A. de cette définition.

b) Résumé de la question en litige

La seule question en litige consistait à déterminer si les services fournis par les gestionnaires à l'ACPM se qualifiaient à titre de services financiers au sens de la définition prévue par la *Loi sur la taxe d'accise*.

c) Résumé de l'analyse de la Cour sur la question en litige

La définition de « service financier », prévue au paragraphe 123(1) L.T.A., est donc au cœur du litige. Soulignons que les alinéas 123(1)a) à 123(1)m) L.T.A. définissent ce qu'est un service financier. Quant aux alinéas 123(1)n) à 123(1)t) L.T.A., ils prévoient les exclusions à cette définition. Lors de son analyse, la Cour a adopté une approche en deux temps pour interpréter cette définition. Dans un premier temps, selon la Cour, il faut déterminer si les services fournis par les gestionnaires sont visés par les alinéas 123(1)a) à 123(1)m) L.T.A. de la définition. Si la réponse est négative, il n'est pas nécessaire de passer à la deuxième étape. Si la réponse est affirmative, il faut déterminer si les services sont par ailleurs exclus de cette définition en vertu des alinéas 123(1)n) à 123(1)t) L.T.A. La Cour mentionne expressément que la nature des services fournis par les gestionnaires est déterminante pour conclure que ces services sont visés par les alinéas 123(1)a) à 123(1)m) L.T.A. ou visés par les exclusions prévues aux alinéas 123(1)p), 123(1)q) ou 123(1)t) L.T.A. Afin de déterminer la nature des services rendus, la Cour devait, selon elle, examiner la politique d'investissement de l'ACPM, les clauses des divers contrats conclus entre l'ACPM et les gestionnaires, ainsi que la preuve testimoniale. Une grande partie du jugement, soit les paragraphes 16 à 44, est consacrée à l'analyse de ces trois éléments par la Cour. Notons que le jugement comporte 62 paragraphes. Ainsi, afin de ne pas alourdir le présent texte, nous ferons un

bref sommaire des conclusions tirées par la Cour à l'égard de chacun de ces éléments.

Politique d'investissement

Selon les extraits de la preuve citée par la Cour, la politique d'investissement de l'ACPM est consignée par écrit. Ce document indique en détail les objectifs d'investissement poursuivis par l'ACPM. Cette politique prévoit notamment que les fonds seront gérés principalement à l'externe. Le comité d'investissement de l'ACPM est notamment tenu d'établir la politique d'investissement et de la réévaluer annuellement, de choisir, d'engager et d'évaluer la performance des gestionnaires externes. En ce qui concerne les gestionnaires externes, ceux-ci doivent suivre la politique établie par le comité d'investissement. Cette politique prévoit aussi les diverses responsabilités qui leur incombent, ainsi que les objectifs de rendement auxquels ils sont soumis.

À la suite de son analyse de la politique d'investissement, la Cour conclut que le comité d'investissement de l'ACPM a établi de manière détaillée les directives et objectifs auxquels les gestionnaires sont soumis lorsqu'ils gèrent les investissements de l'ACPM. La Cour conclut également que la politique d'investissement n'est pas incompatible avec l'affirmation de l'ACPM indiquant que les gestionnaires possèdent des pouvoirs de gestion discrétionnaire. Les gestionnaires ont toute autorité pour acheter et vendre les titres dont ils sont responsables à l'intérieur des limites de la politique d'investissement.

Analyse des contrats

La Cour a analysé plusieurs ententes conclues entre divers gestionnaires et l'ACPM. À titre d'exemple, voici quelques clauses prévues aux divers contrats analysés par la Cour :

« It is understood and agreed that, subject to any specific guidelines from the Investment Committee given to you in writing, you will have full discretion as to all investment decisions regarding your investment portfolio under your supervision and you are authorized to give instructions to our custodian [...] with respect to the purchase, sale, exchange and delivery of securities and cash [...]»¹².

¹² Selon l'extrait du contrat de Phillips Hager & North Ltd. daté du 1^{er} janvier 1992, cité au paragraphe 19.

« All securities acquired on behalf of the Undersigned¹³. »

« The Adviser, whenever it deems appropriate and without prior consultation with the Client, may (i) buy, sell, exchange, convert, liquidate or otherwise trade in any stock, bonds and other securities [...]¹⁴. »

La Cour conclut, en vertu des diverses ententes analysées, que les gestionnaires ont effectivement tous les pouvoirs discrétionnaires pour acheter et vendre les effets financiers au nom de l'ACPM, dans les limites des directives émises par le comité d'investissement. Il souligne que les termes de certains contrats indiquent que les gestionnaires donneront des conseils. Toutefois, selon la Cour, la preuve est claire que le comité d'investissement ne recherchait pas des conseils mais bien un rendement.

Analyse de la preuve testimoniale

Selon les témoignages recueillis, la Cour distingue deux types de services qui sont généralement rendus par les gestionnaires de placements : ceux rendus par les conseillers en investissement et ceux des gestionnaires de portefeuille. Les conseillers en investissement procèdent à un examen du profil du client et suggèrent des placements pour augmenter la diversification ou le rendement de ces clients. Quant aux gestionnaires de portefeuille, ils ne rendent pas de conseils en investissement mais sont payés sur la base des rendements obtenus en ayant toute discrétion pour disposer des actifs qui leur sont confiés. La preuve testimoniale confirme, selon la Cour, que les gestionnaires avaient toute autorité pour acheter et vendre des titres au nom de l'ACPM, tant pour les fonds réservés que les fonds mis en commun, même si ceux-ci devaient se conformer à la politique d'investissement établie par l'ACPM. La preuve confirme également, selon la Cour, que les gestionnaires étaient payés selon le rendement des actifs sous gestion et que l'ACPM recherchait un rendement de la part de ses gestionnaires et non des conseils.

Conclusions factuelles de la Cour

Après avoir analysé les contrats et la preuve testimoniale et avoir fait part de ses conclusions sur chacun de ces éléments, la Cour résume ses conclusions factuelles et les énonce aux paragraphes 43 et 44 du jugement.

¹³ *Id.*

¹⁴ Selon l'extrait du contrat d'Alliance Capital Management Canada, cité au paragraphe 22.

La Cour retient donc que les gestionnaires de placements sont engagés pour acheter et vendre des titres financiers d'un type particulier, soit des investissements canadiens ou étrangers, et le comité d'investissement leur accorde toute la discrétion pour ce faire, dans les limites établies par les politiques d'investissement de l'ACPM. Les gestionnaires sont très soigneusement choisis par l'ACPM pour leur compétence et expertise et ne sont pas payés pour fournir des conseils, mais obtenir un rendement. La Cour souligne le fait que les gestionnaires ne sont pas des courtiers et qu'ils effectuent les transactions d'achat et de vente en ayant recours aux services de courtiers en valeurs mobilières en leur donnant des instructions précises.

Les services sont-ils visés par l'un des alinéas 123(1)a) à 123(1)m) L.T.A. de la définition de « service financier »?

La Cour commence son analyse en précisant deux points. Dans un premier temps, la Cour considère qu'il n'y a aucune différence entre les services rendus à l'égard des fonds réservés ou des fonds mis en commun. En second lieu, il est essentiel, selon la Cour, de distinguer entre la qualité des services qui sont fournis et leur nature.

La Cour est d'avis que les services fournis par les gestionnaires sont visés par les alinéas 123(1)d) et 123(1)l) L.T.A. de la définition parce qu'ils constituent des arrangements pris pour effectuer le transfert d'effet financier et renvoie aux paragraphes 9 et 12 de la décision rendue dans l'affaire *Royal Bank c. La Reine*¹⁵. La Cour mentionne que les services sont peut-être même visés par l'alinéa 123(1)c) L.T.A., car une partie de la preuve démontre que l'ACPM était engagée dans le prêt de valeurs mobilières. Aucun extrait de l'affaire *Royal Bank* n'est cité par la Cour ni aucune analyse effectuée pour en dégager les principes. Ayant conclu qu'il s'agissait de services financiers, la Cour se penche ensuite sur les exclusions.

Les services sont-ils visés par une des exclusions prévues aux alinéas 123(1)p), 123(1)q) ou 123(1)t) L.T.A.?

La Cour rejette l'application de l'alinéa 123(1)p) L.T.A., car la preuve est abondante à savoir que l'ACPM n'acquiescerait pas de services-conseils.

Quant à l'alinéa 123(1)t) L.T.A., il prévoit que les services visés par règlement doivent également être exclus de la définition de « service

¹⁵ [2007] G.S.T.C. 18 (ci-après « *Royal Bank* »).

financier ». L'article 4 du règlement en question¹⁶ prévoit notamment que les services administratifs sont exclus de la définition de « service financier », sauf dans la mesure où ils sont fournis par une « personne à risque » ou d'autres personnes expressément nommées. Le raisonnement de la Cour peut, selon notre compréhension, se résumer ainsi : l'interprétation de l'expression « service administratif » utilisée dans le règlement doit se faire à la lumière de l'interprétation de l'expression « service de gestion et d'administration », qui est utilisée à l'alinéa 123(1)q) L.T.A. L'expression « service administratif » ne peut s'interpréter plus largement que l'expression « service de gestion ou d'administration ». Le règlement doit s'interpréter en tenant compte de sa loi-cadre. Ainsi, étant donné que la Cour a indiqué lors de son analyse de la portée de l'alinéa 123(1)q) L.T.A., à titre d'*obiter*, que les services rendus par les gestionnaires ne constituent pas un « service de gestion ou d'administration », ils ne peuvent alors être exclus de la définition de services financiers à titre de « service administratif ».

Quant à l'alinéa 123(1)q) L.T.A., on y prévoit que les services de gestion ou d'administration ou tout autre service rendu, par un fournisseur, à un régime de placement ou à certaines entités dont l'activité principale consiste à investir des fonds sont exclus de la définition de « service financier » si le fournisseur rend un service de gestion ou d'administration. La Cour considère cet alinéa comme non applicable, car l'activité principale de l'ACPM n'est pas d'investir dans les fonds. La Cour reconnaît qu'elle n'a pas alors à se questionner sur la portée des services fournis à titre de « service de gestion ou d'administration » qui sont visés par l'alinéa 123(1)q) L.T.A., mais mentionne, en *obiter*, que les services de gestion discrétionnaire ne sont pas, de par leur nature, visés par l'expression « service de gestion ou d'administration ».

2. COMPARAISON DES DÉCISIONS RENDUES DANS LES AFFAIRES GENERAL MOTORS ET ACPM

2.1. RÉSUMÉ DE L'ANALYSE DE LA COUR À L'ÉGARD DES SERVICES RENDUS PAR LES GESTIONNAIRES DANS L'AFFAIRE GENERAL MOTORS

Dans la décision rendue dans l'affaire *General Motors*, la Cour mentionne très clairement qu'elle n'a pas à se pencher sur la qualification des services fournis par les gestionnaires, étant donné que la réponse

¹⁶ *Règlement sur les services financiers (TPS/TVH)*, DORS/91-26, modifié par DORS/93-242 et DORS/2001-61.

affirmative à l'égard de la question principale est suffisante pour disposer de l'appel. Ainsi, toute la portion du jugement relative à la qualification des services fournis par les gestionnaires constitue un *obiter*.

Par ailleurs, la Cour doit disposer d'une objection quant au droit du ministre de soulever, en appel, la question de la qualification des services fournis par les gestionnaires, car ce motif n'avait pas été invoqué dans les procédures écrites. Ce motif avait été ajouté au paragraphe 5f) de la réponse du ministre à titre de présomptions de fait au soutien de la cotisation émise par l'ARC pour refuser les CTI. Le paragraphe 5f) indiquait que les services rendus par les gestionnaires n'étaient pas visés par les alinéas 123(1)a) à 123(1)m) L.T.A de la définition de « service financier ». La Cour a jugé qu'il y avait suffisamment d'éléments de preuve testimoniale et documentaire pour trancher sur ce point, mais a du même coup énoncé que le ministre n'avait pas le droit d'invoquer l'existence d'une telle présomption et que cette présomption ne découlait pas non plus implicitement des procédures. La Cour se questionne quant au remède approprié lorsque le ministre a erronément invoqué une présomption de fait mais que la preuve permettait une telle détermination. Malgré le fait qu'il y ait eu, selon la Cour, atteinte au principe de droit reconnu selon lequel le ministre doit dévoiler toutes les bases de sa cotisation, la Cour a conclu que GM n'avait pas été prise de court par cet argument et a décidé de trancher la question.

Dans son résumé des faits, la Cour mentionne que les gestionnaires avaient toute la discrétion pour acheter et vendre des valeurs mobilières, dans le cadre des politiques d'investissement établies par GM. Par ailleurs, selon la Cour, la preuve testimoniale indiquait que la fourniture des services comportait la fourniture de services financiers. Toutefois, le ministre a soutenu que la fourniture d'expertise en gestion était l'élément essentiel de la fourniture. La Cour affirme que l'achat et la vente d'effet financier constituaient une composante nécessaire pour effectuer le service. Les gestionnaires avaient l'autorité pour acheter et vendre des titres mais, dans les faits, ils utilisaient les services d'un courtier. La Cour renvoie à certaines décisions et en dégage le principe selon lequel l'élément essentiel ou dominant du service doit être un service financier pour être en mesure de le qualifier ainsi. Le facteur déterminant dans la décision rendue par la Cour semble être le fait que les gestionnaires ne faisaient que donner des directives aux courtiers quant à l'achat ou à la vente des titres. Selon la Cour, GM payait pour le savoir et les compétences des gestionnaires en matière d'investissement et de gestion de portefeuille, ce qui constituait l'élément essentiel de la fourniture des services effectuée par les gestionnaires et de tels services ne constituaient pas un service financier. Ces déterminations, quant à l'élément essentiel du service rendu par les gestionnaires, sont

contraires à celles tirées par la Cour dans l'affaire *ACPM*. Il faut souligner que l'analyse de la preuve à l'égard de la nature des services rendus par les gestionnaires n'occupe pas une grande place dans le texte de la décision rendue par la Cour.

La Cour, ayant conclu que les services rendus par les gestionnaires n'étaient pas des services financiers, a indiqué qu'elle n'avait pas à considérer les exclusions prévues aux alinéas 123(1)p) à 123(1)q) L.T.A. Ainsi, dans les deux affaires, la Cour préconise une approche en deux temps pour interpréter la définition de « service financier ».

2.2. LA PORTÉE DU PRÉCÉDENT ÉTABLI AVEC LA DÉCISION RENDUE DANS L'AFFAIRE *GENERAL MOTORS* POUR L'AFFAIRE *ACPM*

Tel que nous l'avons indiqué dans la section précédente, les commentaires de la Cour dans l'affaire *General Motors* constituent un *obiter* et n'ont, à ce titre, aucune valeur de précédent. Les juges peuvent s'inspirer d'un *obiter*, mais ils ne sont pas liés par les déterminations de droit effectuées dans de telles circonstances. De plus, non seulement l'opinion de la Cour a été rendue à titre d'*obiter*, mais plusieurs problèmes procéduraux ont remis en cause le droit de la Cour à se pencher sur ces arguments, ce qui en restreint d'autant plus leur portée. Nous n'avons pas fait d'analyse exhaustive de l'état du droit sur cette question, mais sans nul doute que ces arguments seront repris en appel. Pour le moment, il n'est pas possible d'affirmer que la décision rendue dans l'affaire *General Motors* représente l'état du droit sur la question. Trop d'incertitudes subsistent.

La Cour, dans l'affaire *ACPM*, mentionne le fait que l'opinion de la Cour constitue, dans l'affaire *General Motors*, un *obiter* en soulignant qu'il s'agissait d'un argument subsidiaire invoqué par GM. Dans l'affaire *ACPM*, la Cour mentionne que les faits de l'affaire *General Motors* étaient complexes et que la preuve, dans l'affaire *ACPM*, avait largement démontré que les gestionnaires ne fournissaient pas de conseils, ce qui semble contraire à la détermination factuelle faite par le juge dans l'affaire *General Motors*.

À la lecture des deux jugements, nous constatons que plusieurs éléments soulevés par les parties semblent se recouper, mais qu'ils conduisent à des conclusions différentes. Il faut mentionner que les tribunaux ont uniquement le pouvoir de trancher les litiges en fonction de la preuve qui est présentée devant eux. Il semble donc que la qualification des services fournis par les gestionnaires, dans chacune de ces décisions, repose très fortement sur la détermination factuelle de chacun des juges et que les acquéreurs et les

fournisseurs de services doivent être prudents avant de conclure que les services qu'ils acquièrent ou fournissent, selon le cas, constituent des services financiers exonérés. Nous voulons souligner à nouveau que, dans l'affaire *General Motors*, la Cour ne traite pas de manière exhaustive de la preuve testimoniale ou de l'analyse des clauses contractuelles des ententes des gestionnaires de placements comme ce fut le cas dans l'affaire *ACPM*. Ce faisant, il est difficile de faire une comparaison entre les clauses des ententes de gestion qui ont été présentées à la Cour dans chacune de ses affaires sans émettre des hypothèses ou faire des suppositions sur le contenu de celles-ci.

Les affaires *ACPM* et *General Motors* ont été portées en appel. Dans l'éventualité où la décision rendue dans l'affaire *ACPM* serait confirmée en appel, cela ne signifierait pas, selon nous, que tous les services de gestion de portefeuille pourraient se qualifier, sans nuance, à titre de services financiers. Une revue des ententes contractuelles et des relations entre les différentes parties restera sans aucun doute nécessaire et nous devrions être en mesure de retrouver les mêmes éléments qui ont fait pencher la Cour en faveur de l'*ACPM*. Par ailleurs, dans l'affaire *ACPM*, la Cour a mentionné qu'elle n'avait pas à se pencher sur la portée de l'exclusion prévue à l'alinéa 123(1)q) L.T.A., plus particulièrement sur le sens de l'expression « service de gestion ou d'administration » pour trancher le litige. Ainsi, dans l'éventualité où la Cour d'appel fédérale, rendrait une décision favorable à l'*ACPM*, étant donné que l'activité principale de l'*ACPM* n'est pas d'investir des fonds, les commentaires éventuels de la Cour concernant le sens de cette expression constitueraient vraisemblablement un *obiter* et auraient une portée limitée quant aux acquéreurs dont l'activité principale est d'investir des fonds. En ce sens, les gestionnaires devront également déterminer qui est l'identité de leur acquéreur.

3. LES CONSÉQUENCES DE LA QUALIFICATION DES SERVICES RENDUS PAR LES GESTIONNAIRES DE PLACEMENTS À TITRE DE SERVICES FINANCIERS

Les autorités fiscales considèrent que les services de gestion discrétionnaire sont taxables aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise*. Étant donné que l'affaire *ACPM* a été portée en appel, la position des autorités fiscales sera sans doute maintenue jusqu'à ce qu'une décision ait été rendue. Ainsi, serait-il prudent, pour les fournisseurs, de continuer de percevoir la TPS à l'égard de leurs services. Soulignons que, dans la mesure où certains des services rendus par les gestionnaires se qualifiaient à titre de services financiers, ceux-ci, du même coup, ne pourraient plus réclamer la TPS payée sur les intrants consommés, utilisés ou fournis dans le cadre de leurs activités

exonérées. Les gestionnaires seraient requis de mettre en place une méthode de répartition des intrants. Dans l'éventualité où la décision rendue dans l'affaire *ACPM* serait confirmée en appel, il est possible que certains acquéreurs puissent avoir payé la TPS par erreur, mais il est peu probable que les autorités fiscales donneront suite à des demandes de remboursement présentées en ce sens, tant que les affaires *General Motors* et *ACPM* n'ont pas été entendues. Toutefois, puisqu'une demande de remboursement de la taxe payée par erreur est limitée à une période de deux ans, les acquéreurs de services de gestion devraient se questionner quant à la possibilité de préserver leurs droits advenant une décision favorable. Nous ne devons pas non plus écarter la possibilité d'un amendement législatif dont le but serait d'apporter des changements à la définition de « service financier ».

Par ailleurs, sans entrer dans une analyse détaillée, mentionnons qu'il est possible pour une personne d'effectuer des services financiers sans se qualifier d'institutions financières aux fins de la définition prévue à l'article 149 L.T.A. Toutefois, à la suite de l'affaire *ACPM*, il y aurait peut-être lieu de se questionner sur le statut des gestionnaires à titre d'institutions financières. Les institutions financières sont soumises à des règles particulières, telles que des méthodes particulières de répartition des intrants, la nécessité de produire une feuille de renseignements annuels aux fins de la TPS/TVH, etc.

CONCLUSION

La décision rendue dans l'affaire *General Motors* portait sur le droit, pour GM, de réclamer un CTI en vertu de l'article 169 L.T.A. Les principes émis par la Cour ne sont pas limités aux honoraires relatifs aux services de gestion de placements, mais ils pourraient s'appliquer à toutes les dépenses qualifiées par l'ARC de dépenses de la fiducie du régime. Tel qu'il a été mentionné précédemment, la décision semble remettre en cause la portée de la politique émise dans le *Bulletin d'information technique B032R*. Ce bulletin n'a pas encore été retiré par l'ARC et la cause a été portée en appel. Dans ce contexte, il est peu probable que l'ARC change sa position à l'égard du traitement applicable aux dépenses relatives aux régimes de retraite avant qu'une décision ne soit rendue par la Cour d'appel fédérale. Rappelons que des modifications sont proposées à la *Loi sur la taxe d'accise* pour y introduire de nouvelles règles relatives aux régimes de retraite. Dans la mesure où ces modifications sont codifiées, les impacts de l'affaire *General Motors* quant aux dépenses relatives aux régimes de retraite pourraient être de courte durée. Par ailleurs, nous sommes d'avis que les principes émis dans l'affaire *General Motors*, quant aux conditions à remplir pour réclamer un CTI en vertu de l'article 169 L.T.A., sont susceptibles, s'ils sont

confirmés en appel, de s'appliquer à tous les biens et services acquis par une personne, et ce, même si l'affaire portait expressément sur des dépenses engagées dans le cadre des régimes de retraite. Quant aux conditions du paragraphe 169(1) L.T.A., y a-t-il une différence entre l'identité de la personne qui acquiert un service et l'acquéreur? Assisterons-nous à une remise en cause de la politique de l'ARC à savoir qu'un acquéreur est la personne qui peut réclamer un CTI? Pour répondre à ces questions, il faudra sans doute attendre qu'une décision soit rendue en appel dans cette affaire.

Pour ce qui est de la qualification des services fournis par les gestionnaires de placements, notre étude des affaires *General Motors* et *ACPM* nous amène à conclure que ces décisions, bien qu'elles soient en apparence inconciliables, se distinguent de par leurs enjeux et leurs faits respectifs. De plus, le poids de ces décisions n'est pas le même. En effet, la qualification des services a fait l'objet d'un *obiter* dans l'affaire *General Motors*, et cela, dans le cadre d'une controverse procédurale, tandis qu'il s'agit de la principale question en litige dans l'affaire *ACPM*. Une incertitude subsistera quant à l'état du droit sur cette question jusqu'à ce que ces deux affaires soient entendues.

L'ASSOCIATION DE PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE

NATURE ET MISSION DE L'ORGANISME

Fondée en 1976, l'Association de planification fiscale et financière (APFF) est un organisme à but non lucratif, indépendant et non gouvernemental, dédié à l'avancement des connaissances et à l'amélioration des compétences de ses membres en matière de fiscalité, de planification financière et de gestion patrimoniale. Elle se reconnaît également la responsabilité de soumettre à l'attention des gouvernements fédéral et provincial tout avis susceptible de bonifier la législation fiscale et toute autre législation liée à sa mission, dans l'intérêt de ses membres et de la communauté, au-delà de toute partisanerie.

L'APFF privilégie une approche pluridisciplinaire des problématiques typiques auxquelles font face ses membres. Elle constitue un important réseau d'échange, de consultation, d'information et de formation continue au service des professionnels œuvrant dans l'un ou l'autre de ses domaines d'intervention.

EFFECTIFS

L'APFF regroupe des professionnels issus de différentes disciplines, principalement des comptables, avocats, conseillers en sécurité financière, notaires et planificateurs financiers. De plus, elle répond aux besoins des économistes, administrateurs agréés, conseillers en valeurs mobilières, banquiers et actuaires, de même qu'à ceux de toute personne intéressée directement ou indirectement au domaine de la planification fiscale et financière.

L'APFF compte près de 2 000 membres.

ACTIVITÉS DE FORMATION

L'APFF organise, dans quatre régions administratives du Québec, des séminaires, colloques, symposiums et autres conférences, animés par des conférenciers chevronnés, sur toutes les dimensions de la planification fiscale et financière.

L'APFF donne également, à raison de 2 sessions de 10 semaines par année, des cours en fiscalité (*Impôt des sociétés*, séries 1 et 2; *Planification fiscale et financière des particuliers*, séries 3 et 4; *TPS et TVQ*, série 5; *Fiscalité internationale*, série 6, incluant volumes et service de mise à jour dans chacun des cas). Ces cours sont également offerts par correspondance.

En octobre, l'APFF tient son congrès annuel de trois jours, en alternance entre Montréal et Québec.

PUBLICATIONS

L'APFF publie annuellement de nombreux ouvrages couvrant tous les aspects de la planification fiscale, successorale et financière.

Les membres de l'APFF reçoivent la *Revue de planification fiscale et successorale* (quatre fois l'an), la revue *Stratège* (quatre fois l'an), le *Livre du Congrès* en deux tomes (une fois l'an). Le résumé des budgets des gouvernements du Québec et du Canada est présenté sur le site Internet de l'APFF le lendemain des budgets.

Un bulletin d'information consacré à l'actualité fiscale, le *Flash fiscal*, vendu sur abonnement, est publié environ 20 fois par année, habituellement toutes les deux semaines. Des numéros spéciaux paraissent également le lendemain des budgets fédéral et provincial.

L'APFF publie aussi un ouvrage intitulé *Les impôts sur le revenu et le décès*, avec service de mise à jour.

Toutes les publications de l'APFF, depuis sa fondation, sont également répertoriées dans un recueil intitulé *Liste des publications*.

Depuis octobre 1998, un service d'information fiscale électronique, la *Collection APFF*, est offert sur CD-ROM ou par Internet. Cette collection présente la documentation émise par l'APFF (depuis 1991, les textes des congrès, des colloques, de la *Revue de planification fiscale et successorale* et, depuis 2002, les textes de la revue *Stratège* et des cours en fiscalité des séries 3 et 4). La *Collection APFF* comporte un volet « Planification financière, retraite et succession » et un volet « Impôt et taxes ». Quatre mises à jour sont prévues chaque année. La *Collection APFF* est commercialisée par la société Publications CCH ltée et est vendue par abonnement, en communiquant avec un représentant au numéro sans frais 1 800 363-8304.

ADHÉSION

Toute personne qui désire devenir membre de l'APFF doit remplir le formulaire d'adhésion, le faire parvenir à l'APFF, accompagné d'un chèque de **340 \$ + taxes = 383,78 \$** (dans le cas d'étudiants ou de professeurs à temps plein : **110 \$ + taxes = 124,16 \$** et dans le cas de fonctionnaires à temps plein : **170 \$ + taxes = 191,89 \$**).

MEMBRES CORPORATIFS DE L'APFF

L'APFF accueille, à titre de membres corporatifs, plus de 90 entreprises provenant de différents secteurs d'activités et ordres professionnels.

Toutes les entreprises désirant participer à l'essor de la planification fiscale et financière peuvent le faire en adhérant à l'Association par une contribution annuelle (**1 000 \$ + taxes = 1 128,75 \$**) sous forme de cotisation de membre corporatif.

SIÈGE SOCIAL DE L'APFF

Le siège social de l'APFF est sis au 1100, boul. René-Lévesque Ouest,
bureau 660, Montréal (Québec) H3B 4N4
Téléphone : (514) 866-2733 – (sans frais) 1 877 866-2733
Télécopieur : (514) 866-0113 – (sans frais) 1 877 866-0113
Courriel : apff@apff.org – Site Internet : www.apff.org

L'APFF SE VEUT UN PHARE DE PROGRÈS DANS LE DOMAINE DE LA PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE POUR L'ENSEMBLE DE LA COMMUNAUTÉ

CONSEIL D'ADMINISTRATION 2008-2009

Président du conseil

Jean Groleau, avocat
Fraser Milner Casgrain S.E.N.C.R.L.

1^{re} vice-présidente et trésorière

Renée Gallant, CA, M. Fisc.
Gallant & Associés CA s.e.n.c.r.l.

2^e vice-présidente

Anne-Marie Girard-Plouffe, Adm.A., Pl. Fin., AVA, GPC, FICVM
Option Fortune inc.

Secrétaire

Hélène Marquis, avocate, D. Fisc., Pl. Fin., TEP
Financière Sun Life

Membres

Gaétan Bisson, CA, M. Fisc.
Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

Carl Deslongchamps, D. Fisc.
KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Maurice Fréchette, CGA
Power Corporation du Canada

Éric Labelle, avocat
Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

Stéphane Leblanc, CA
Ernst & Young s.r.l./s.e.n.c.r.l.

André L'Espérance, LL. L.
Services financiers FBN

Alain Ménard, avocat, BA, MBA
Cain Lamarre Casgrain Wells s.e.n.c.

René Roy, avocat, CA
Fasken Martineau DuMoulin s.e.n.c.r.l., s.r.l.