

Revue

de planification fiscale et financière

- **Amortissement fiscal – Revue et mise à jour des règles générales**
Marie-Andrée Babineau 287

- **Stabiliser le revenu imposable en utilisant des contrats couverture : est-ce une stratégie valable sur le plan fiscal?**
Jean-Marie Gagnon, Nabil Khoury et Suzanne Landry 357

- **Les dons de bienfaisance : droit comparé et fiscal**
Michelle Desrosiers 379

- **Immunité fiscale de l'État et régime volontaire de paiements de remplacement d'impôts – Arrêt *Ville de Montréal c. Administration portuaire de Montréal et Société Radio-Canada***
Chantal Jacquier 419

Revue

de planification fiscale
et financière

Cette publication doit être citée : (2010), vol. 30, n° 3
*Revue de planification fiscale
et financière*

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

© 2010, 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, 3^e trimestre 2010

Bibliothèque nationale du Québec

Bibliothèque nationale du Canada

COMITÉ DE LA REVUE

PRÉSIDENTE :

Chantal Jacquier, avocate, LL. M.

COORDONNATRICE :

Diane Gagnon, avocate

Directrice de l'édition – APFF

MEMBRES :

Chantal Amiot, CA, M. Fisc.

Université de Sherbrooke

Mélanie Beaulieu, avocate

Agence du revenu du Canada

France Bordeleau, CGA, M. Fisc.

Standard Life

Kathleen Comeau, M. Fisc.

Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

Yves-André Grondin, avocat,

M. Fisc., CPA

Samson Bélair/Deloitte & Touche 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.

Dufour Charbonneau Brunet & Ass.

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

HEC Montréal

MEMBRE D'OFFICE :

Maurice Mongrain, avocat

Président-directeur général – APFF

POLITIQUE ÉDITORIALE

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

La *Revue* est généralement 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 fiscale et financière. 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 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*.

Toute personne intéressée à publier un texte dans la *Revue* est invitée à communiquer avec M^c 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. 30, n° 3 • 2010

- **Amortissement fiscal – Revue et mise à jour des règles générales**
Marie-Andrée Babineau 287
 - **Stabiliser le revenu imposable en utilisant des contrats couverture : est-ce une stratégie valable sur le plan fiscal?**
Jean-Marie Gagnon, Nabil Houry et Suzanne Landry 357
 - **Les dons de bienfaisance : droit comparé et fiscal**
Michelle Desrosiers 379
 - **Immunité fiscale de l'État et régime volontaire de paiements de remplacement d'impôts – Arrêt *Ville de Montréal c. Administration portuaire de Montréal et Société Radio-Canada***
Chantal Jacquier 419
-

AMORTISSEMENT FISCAL REVUE ET MISE À JOUR DES RÈGLES GÉNÉRALES

MARIE-ANDRÉE BABINEAU, CA, M. FISC.
UNIVERSITÉ DE SHERBROOKE

PRÉCIS

La déduction pour amortissement et les concepts s'y rattachant font partie du lot de mesures fiscales qui existent depuis fort longtemps et qui n'ont pas connu de changements majeurs au cours de la dernière décennie. Toutefois, leur importance demeure lorsqu'il s'agit de calculer le revenu d'un contribuable. Ainsi, le présent texte a pour objectif de passer en revue les règles générales concernant l'amortissement fiscal. L'auteure discute des différents concepts au cœur de cette déduction, que ce soit la notion de bien amortissable ou la notion d'acquisition et de propriété. L'auteure reprend également tous les éléments qui influent sur le calcul de la déduction pour amortissement (FNACC, coût en capital, méthode d'amortissement, catégories). Elle fait aussi une analyse détaillée des règles applicables lors de la réception ou du remboursement d'une aide privée ou d'une aide publique en lien avec l'acquisition d'un bien amortissable. Le présent article est ponctué d'une revue de la jurisprudence, des interprétations techniques et des positions administratives récentes sur le sujet.

ABSTRACT

The capital cost allowance and related concepts are tax measures that have existed for a long time and have not undergone major changes over the last decade. However, their importance remains when calculating the income of a taxpayer. This paper aims to review the general rules for tax depreciation. The author discusses the different concepts at the heart of this deduction, such as the concept of depreciable property and the concept of acquisition and ownership. The author incorporates all the elements that affect the calculation of the capital cost allowance (UCC, capital cost, depreciation method, categories), including detailed rules regarding the receipt or repayment of inducement or government assistance in connection with the acquisition of depreciable property. This paper is punctuated with a review of recent case law, technical interpretations and administrative positions on the matter.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	291
1. CONCEPTS RELIÉS À LA DÉDUCTION POUR AMORTISSEMENT FISCAL	293
1.1. NOTION DE « BIEN AMORTISSABLE »	293
1.2. NOTIONS D'ACQUISITION ET DE PROPRIÉTÉ	297
2. AMORTISSEMENT FISCAL <i>VERSUS</i> AMORTISSEMENT COMPTABLE	304
3. COMMENT CALCULER LA DÉDUCTION POUR AMORTISSEMENT FISCAL ?	306
3.1. CALCUL SELON LA CATÉGORIE	306
3.2. FRACTION NON AMORTIE DU COÛT EN CAPITAL DE LA CATÉGORIE	307
3.3. PERTE FINALE	308
3.4. RÉCUPÉRATION D'AMORTISSEMENT	309
3.5. GAIN EN CAPITAL ÉVENTUEL	309
3.6. INCIDENCES FISCALES POSSIBLES À LA DISPOSITION D'UN BIEN	310
3.7. MODIFICATION À LA DÉDUCTION POUR AMORTISSEMENT D'UNE ANNÉE D'IMPOSITION ANTÉRIEURE	311
4. FRACTION NON AMORTIE DU COÛT EN CAPITAL – ANALYSE DÉTAILLÉE DES PRINCIPALES COMPOSANTES.....	311
4.1. COÛT EN CAPITAL	314
4.1.1. Notion de coût en capital : notion juridique et non économique	315
4.1.2. Dépenses de préparation précédant la construction d'un immeuble.....	319
4.1.3. Capitalisation des intérêts.....	321
4.1.4. Échange de biens : incidence sur le coût en capital du bien échangé.....	321
4.1.5. Cas particulier : réparations.....	322
4.2. AIDE GOUVERNEMENTALE ET PAIEMENT INCITATIF : INCIDENCES SUR LE COÛT EN CAPITAL ET SUR LA FRACTION NON AMORTIE DU COÛT EN CAPITAL	325
4.2.1. Aide publique	327
4.2.2. Aide privée	328

5.	REVUE DE CERTAINES CATÉGORIES D'AMORTISSEMENT	332
5.1.	CATÉGORIE DISTINCTE.....	332
5.2.	PRINCIPALES CATÉGORIES D'AMORTISSEMENT	333
5.2.1.	Bâtiments : catégorie 1 ou 3	333
5.2.2.	Matériel roulant : catégorie 10	339
5.2.3.	Voitures de tourisme de plus de 30 000 \$: catégorie 10.1	340
5.2.4.	Matériel électronique : catégorie 52	341
5.2.5.	Améliorations locatives : catégorie 13	343
5.2.6.	Biens de fabrication et de transformation : catégorie 29, 39 ou 43	346
5.2.7.	Brevets : catégorie 14 ou choix (catégorie 14 ou immobilisation admissible).....	353
	CONCLUSION	354
	LISTE DES ILLUSTRATIONS.....	355
	LISTE DES TABLEAUX	356

INTRODUCTION*

La déduction pour amortissement (ci-après « DPA ») et les concepts s'y rattachant font partie du lot de mesures fiscales qui existent depuis fort longtemps et qui n'ont pas connu de changements majeurs au cours de la dernière décennie. Toutefois, leur importance demeure lorsqu'il s'agit de calculer le revenu d'un contribuable. Ainsi, le présent article a comme objectif de passer en revue les règles générales concernant l'amortissement fiscal ainsi que la jurisprudence et les interprétations techniques récentes s'y rapportant.

Tout d'abord, pour comprendre le mécanisme de l'amortissement fiscal, il faut commencer par lire dans son entier l'alinéa 18(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹. Cet alinéa prévoit une liste d'éléments qui ne sont pas déductibles dans le calcul du revenu, à savoir : « une dépense en capital, une perte en capital ou un remplacement de capital, un paiement à titre de capital ou une provision pour amortissement, désuétude ou épuisement »². L'alinéa 18(1)b) L.I.R. interdit de façon non équivoque la déduction des dépenses qui sont de nature capital sans toutefois proposer une définition claire de ce qui constitue une telle dépense par opposition à une « dépense de nature courante » qui, elle, est déductible dans l'année d'imposition où elle est engagée. Ainsi, pour être en mesure de dire si la dépense est visée par l'alinéa 18(1)b) L.I.R., la jurisprudence³ propose des critères qui se résument comme suit : la dépense est-elle récurrente? La réparation est-elle majeure? La dépense crée-t-elle un actif pour le bénéfice durable de l'entreprise? La dépense est-elle importante par rapport à la valeur comptable de l'ensemble des biens, des autres dépenses ou des bénéfices annuels?

* Le présent texte reprend en partie les recherches effectuées par M. Mathieu Winner et M^{me} Caroline Alexandra Laplante dans le cadre de leur essai présenté à la maîtrise en fiscalité de l'Université de Sherbrooke.

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

² Al. 18(1)b) L.I.R.

³ Voir notamment les affaires suivantes : *Vallambrosa Rubber Co. Ltd. c. Farmer*, (1910) 5 C.T.C. 529 (Court of Session, Scotland); *British Insulated and Helsby Cables v. Atherton*, [1926] A.C. 205(H.L.); *Johns-Manville Canada c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46; *Rona Inc. c. La Reine*, 2003 D.T.C 264 (C.C.I.); *Pantorama Industries c. La Reine*, 2005 D.T.C. 5230 (C.A.F.); *Rainbow Pipe Line c. La Reine*, [2000] 1 C.T.C. 2091 (C.C.I.); conf. par [2002] A.C.F. n^o 920 (C.A.F.); *Atco Electric Ltd. c. La Reine*, 2007 DTC 974.

Par ailleurs, l'alinéa 18(1)b) L.I.R. prévoit que la déduction d'une dépense de nature capital est possible si elle est expressément permise par la Partie I L.I.R. Il faut donc se référer à d'autres articles de cette loi afin de mieux comprendre quelles sont les déductions ainsi permises. L'alinéa 20(1)a) L.I.R. répond en partie à cette question⁴. Cet alinéa précise que malgré l'interdiction prévue à l'alinéa 18(1)b) L.I.R., la partie du **coût en capital** des biens supportée par le contribuable que le *Règlement de l'impôt sur le revenu*⁵ autorise est déductible.

L'alinéa 1100(1)a) R.I.R. précise, à son tour, qu'un montant correspondant à un **pourcentage de la fraction non amortie du coût en capital** (ci-après « FNACC ») des biens de la catégorie à la fin de l'année d'imposition est déductible. Armés de patience, nous devons consulter la définition de « fraction non amortie du coût en capital » prévue au paragraphe 13(21) L.I.R. pour finalement s'apercevoir qu'un des éléments qui influe sur la FNACC est le **coût en capital d'un bien amortissable** acquis par un contribuable. La définition de « bien amortissable » précise qu'il s'agit d'un bien pour lequel un contribuable obtient une déduction selon l'alinéa 20(1)a) L.I.R.

Malgré ce long chemin législatif, il est difficile de conclure rapidement sur les biens visés par l'amortissement fiscal et sur la façon de calculer la DPA. Toutefois, à la lumière de ces dispositions, nous pouvons faire quelques affirmations. Pour avoir droit à une déduction pour l'amortissement d'un bien :

- il doit s'agir d'un **bien amortissable**;
- le bien doit avoir été **acquis** par le contribuable (notion d'acquisition et de propriété);
- la dépense doit être non déductible par ailleurs, c'est-à-dire constituer une dépense de nature capital⁶ par opposition à une dépense de nature courante qui, elle, est déductible dans l'année d'imposition où elle est engagée;

⁴ L'article 30 et le paragraphe 37(1) L.I.R. permettent également de déduire en totalité des dépenses en capital effectuées dans une année d'imposition. Nous reviendrons sur ces exceptions.

⁵ C.R.C., 1978, c. 945 et mod. (ci-après « R.I.R. »).

⁶ Le paragraphe 1102(1) R.I.R. confirme cette condition pour avoir droit à la DPA.

- le bien doit faire partie d'une **catégorie visée** à la Partie XI R.I.R.⁷;
- la **FNACC** du bien est au cœur du calcul de la déduction permise.

De plus, pour bien comprendre l'objectif général des règles visant l'amortissement fiscal, les commentaires du juge Marc Noël de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Water's Edge Village Estates (Phase II) Ltd. c. La Reine*⁸ sont particulièrement utiles :

« [...] c'est le coût réel du bien en immobilisation qui a servi à gagner un revenu au sens de la Loi qui est déduit en conformité avec la restriction générale formulée à l'alinéa 18(1)a)⁹. Il n'y a aucun doute que l'objet et l'esprit des dispositions pertinentes sont de tenir compte de l'argent qui a été dépensé pour acquérir des biens admissibles dans la mesure où ils sont utilisés en vue de gagner un revenu au sens de la Loi¹⁰. » (Notre soulignement)

1. CONCEPTS RELIÉS À LA DÉDUCTION POUR AMORTISSEMENT FISCAL

Les règles régissant le calcul de la DPA font appel à plusieurs concepts. Il nous apparaît essentiel de définir deux de ces concepts clés avant de se concentrer sur les règles techniques de calcul de la DPA.

1.1. NOTION DE « BIEN AMORTISSABLE »

Tout d'abord, un « bien amortissable » est un bien acquis dans le but de gagner un revenu d'une entreprise ou d'un bien et pour lequel il est possible de se prévaloir d'une DPA. Pour déterminer plus précisément s'il s'agit d'un tel bien, il faut se référer aux annexes II à VI R.I.R. Ainsi, pour être considéré comme un bien amortissable, il est important que le bien soit décrit dans l'une de ces annexes et surtout qu'il ne fasse pas partie de la liste des biens qui sont expressément exclus¹¹ et qui ne peuvent donc pas profiter des

⁷ La section 5 traite de la notion de catégorie.

⁸ [2003] 2 C.F. 25 (C.A.F.) (ci-après « *Water's Edge Village Estates* »); cet arrêt est aussi connu sous le nom de l'affaire *Duncan*.

⁹ L'alinéa 18(1)a) L.I.R. précise ce qui suit :

« Dans le calcul du revenu du contribuable tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles : les dépenses, sauf dans la mesure où elles sont engagées ou effectuées par le contribuable en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou du bien. »

¹⁰ Précité, note 8, par. 44.

¹¹ Par. 1102(1) R.I.R.

règles visant l'amortissement fiscal. Parmi ces biens, on retrouve notamment :

- les biens qui figurent à l'inventaire¹²;
- les biens qui n'ont pas été acquis dans le but de gagner ou de produire un revenu¹³;
- les biens acquis dans le cadre d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental (ci-après « RS & DE »), pour lesquels une déduction est accordée en vertu de l'article 37 L.I.R.¹⁴;
- certaines œuvres d'art étrangères¹⁵;
- les dépenses ou les biens relatifs aux loisirs mentionnés à l'alinéa 18(1)l) L.I.R.¹⁶;
- les terrains¹⁷.

Deux des exclusions mentionnées précédemment méritent que nous nous y attardions : les biens qui figurent à l'inventaire ainsi que les biens qui n'ont pas été acquis dans le but de gagner ou de produire un revenu.

En ce qui concerne les biens figurant à l'inventaire, la raison pour laquelle ils sont exclus des catégories est que le revenu qu'ils génèrent se qualifie comme revenu d'entreprise ou de bien et non comme gain en capital. Ainsi, il est important de s'assurer que le bien acquis est une immobilisation et non un bien en inventaire. Les critères énoncés par l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC ») dans le *Bulletin d'interprétation* IT-218R¹⁸ ainsi

¹² Al. 1102(1b) R.I.R.

¹³ Al. 1102(1c) R.I.R.

¹⁴ Al. 1102(1d) R.I.R.

¹⁵ Al. 1102(1e) R.I.R.

¹⁶ Al. 1102(1f) R.I.R.

¹⁷ Par. 1102(2) R.I.R.

¹⁸ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-218R, « Bénéfices, gains en capital et pertes provenant de la vente de biens immeubles, y compris les terres agricoles et les terres transmises par décès et la conversion de biens (à suivre...) »

que l'abondante jurisprudence sur le sujet sont des outils qui permettent de trancher cette question.

La deuxième exclusion vise les biens qui n'ont pas été acquis dans le but de gagner ou de produire un revenu. Cette obligation a fait couler beaucoup d'encre, notamment dans l'affaire *Hickman Motors Ltd. c. Canada*¹⁹. Dans cette cause, la société Hickman Motors avait acquis des biens amortissables lors de la liquidation volontaire de sa filiale. Hickman Motors avait été propriétaire des biens durant quelques jours puisqu'elle les avait revendus cinq jours plus tard à une autre société. L'ARC avait refusé la DPA demandée par Hickman Motors en invoquant le fait que les biens n'avaient pas été utilisés dans le but de produire un revenu d'entreprise. Après avoir vu son appel rejeté en Cour d'appel fédérale, Hickman Motors a finalement eu gain de cause en Cour suprême, mais avec la dissidence de trois juges. Les juges ont donné raison, en majorité, à Hickman Motors puisque cette société avait une source de revenu tirée d'une entreprise permettant une DPA, peu importe que le revenu ait été minime ou gagné sur une courte période²⁰.

Récemment, dans l'affaire *Simone Sherman et David M. Sherman c. La Reine*²¹, la Cour canadienne de l'impôt, dont le jugement a été confirmé par la Cour d'appel fédérale, est venue préciser certaines conclusions énoncées dans l'affaire *Hickman Motors* sur l'obligation d'acquérir les biens dans le but de gagner ou de produire un revenu, pour demander une DPA. En effet, se fondant sur l'arrêt *Hickman Motors*, la Cour canadienne de l'impôt a précisé qu'il n'était pas pertinent de déterminer si le contribuable avait voulu ou non réaliser une économie d'impôts; mais cette affirmation était valable uniquement si le contribuable était en mesure de démontrer que la fin de l'opération consistait à gagner un revenu comme ce fut le cas dans l'arrêt *Hickman Motors*²².

Rappelons brièvement les principaux faits de ce litige : les appelants, M. David M. Sherman et son épouse, M^{me} Simone Sherman, ont fait l'acquisition le 31 octobre 1994 d'un logiciel conçu et vendu par un tiers,

(...suite)

immeubles qui sont des biens en immobilisation en biens figurant dans un inventaire et vice versa », 16 septembre 1986, par. 3.

¹⁹ [1997] 2 R.C.S. 336 (ci-après « *Hickman Motors* »).

²⁰ *Id.* par. 80.

²¹ 2008 CCI 186; conf. par 2009 CAF 9 (ci-après « *Sherman* »).

²² Précité, note 19, par. 76 et 77

M. Peter Hart, au prix de 1,8 M\$. En contrepartie de l'acquisition du logiciel, les appelants ont convenu d'émettre un billet à payer d'une valeur de 1,8 M\$ réglable en totalité lors du troisième anniversaire de la vente. Bien que le billet portait intérêt, aucun intérêt n'était payable pour la période de trois mois suivant la signature du contrat. Lors de la production de leurs déclarations de revenus, le couple a demandé une DPA de l'ordre de 450 000 \$ pour chacun d'eux, soit le montant permis pour un bien de la catégorie 12 acquis dans une année d'imposition. Quelques semaines après l'acquisition du logiciel, soit le 7 décembre 1994, les appelants ont transféré par roulement fiscal le logiciel à une société (ci-après « Softcorp »). En contrepartie des biens reçus, Softcorp a émis des actions et a assumé la moitié du prix d'achat à payer à M. Hart. M. Sherman a également reçu une licence sans redevance de la société pour l'autoriser à utiliser le logiciel dans ses autres activités commerciales. Le roulement a été effectué pour éviter la récupération d'amortissement sur le logiciel compte tenu de la DPA qui avait été demandée auparavant.

Finalement, en décembre 1994 et en janvier 1995, M. Hart, à la demande des appelants, a repris le logiciel vendu précédemment en reprenant les actions de la société Softcorp. La vente des actions à M. Hart a entraîné pour le couple Sherman un gain en capital total de 450 000 \$ pour chacun d'eux. Le couple a réclamé l'exonération pour gain en capital en vue de diminuer ce gain.

Le point en litige était de déterminer si les appelants avaient droit à la DPA sur le logiciel acquis en octobre 1994. Ainsi, la question était de savoir si le logiciel avait été acquis dans le but de gagner un revenu pour éviter l'application de l'alinéa 1102(1)c) R.I.R. Pour appuyer son jugement, la Cour canadienne de l'impôt a fait référence à l'arrêt *Entreprises Ludco Ltée c. Canada*²³ rendu par la Cour suprême du Canada en invoquant le fait que les principes d'interprétation énoncés dans cet arrêt au sujet de l'alinéa 20(1)c) L.I.R. devaient également s'appliquer à l'alinéa 1102(1)c) R.I.R., même si le libellé de ces deux dispositions était légèrement différent²⁴. Or, ces principes sont les suivants : premièrement, une fin accessoire consistant à tirer un revenu suffit; deuxièmement, le « revenu » doit s'entendre du revenu brut et la suffisance du revenu n'entre en ligne de compte qu'en cas de trompe-œil; finalement, la réalité économique n'est pas pertinente. Dans l'affaire *Sherman*, la Cour canadienne de l'impôt a conclu de la preuve dans son ensemble que le logiciel avait été acquis uniquement pour demander des

²³ [2001] 2 R.C.S. 1082.

²⁴ *Sherman*, précité, note 21, par. 72.

déductions d'impôt et que les contribuables n'avaient pas acquis le logiciel dans le but de gagner un revenu; l'alinéa 1102(1)c) R.I.R.²⁵ s'appliquait puisqu'il n'y avait aucune fin, même accessoire, de gagner un revenu. Ainsi, aucune DPA ne pouvait être accordée aux appelants sur le logiciel qu'ils avaient acquis.

1.2. NOTIONS D'ACQUISITION ET DE PROPRIÉTÉ²⁶

La notion d'acquisition et de propriété est également un concept important à définir lorsqu'il s'agit de déterminer si le contribuable peut obtenir une DPA. Le concept d'acquisition et de propriété se retrouve dans la définition du terme « bien amortissable²⁷ », qui énonce ceci : « [...] bien qu'un contribuable acquiert et pour lequel il obtient une déduction [...] » (notre soulignement). Malheureusement, la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne donne pas de définition du terme « acquisition ». Ainsi, se pose la question du moment de l'acquisition, c'est-à-dire à partir de quel moment le contribuable peut-il se prévaloir de la DPA.

Selon la jurisprudence, le terme « acquisition » est l'antonyme du terme « disposition », également utilisé dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*²⁸. Il y a donc acquisition d'un bien par une personne au même moment qu'il y a disposition de ce bien par une autre personne. Or, si le terme « acquisition » n'est pas défini dans la loi, le terme « disposition », lui, est défini au paragraphe 248(1) L.I.R. :

« Constitue notamment une disposition de bien, sauf indication contraire expresse :

- a) toute opération ou tout événement donnant droit au contribuable au produit de disposition d'un bien; [...] » (Notre soulignement)

Le « produit de disposition » dont il est question à l'alinéa a) de la définition de « disposition » est défini au paragraphe 13(21) L.I.R. :

²⁵ *Id.*, par. 81 et 109.

²⁶ L'auteur remercie M^{me} Marie-Pierre Allard, avocate, M. Fisc., professeure agrégée à la Faculté d'administration de l'Université de Sherbrooke, de ses précieux commentaires sur cette section.

²⁷ Par. 13(21) L.I.R.

²⁸ *Olympia & York Developments Ltd. c. La Reine*, 80 D.T.C. 6184, 6193 (C.F. 1^{re} inst.).

« Le produit de disposition de biens comprend :

- a) le prix de vente de biens qui ont été vendus; [...] »

C'est donc dire que lorsqu'il y a une vente, le prix de vente est le produit de disposition et le moment de la disposition se situe au moment où survient l'opération ou l'événement qui donne au vendeur le droit au prix de vente, c'est-à-dire la vente.

Comme la vente est un concept de droit privé non défini dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il faut avoir recours aux règles du droit civil pour l'interprétation et l'application de cette notion au Québec²⁹. Or, en droit civil, le moment de la « vente » correspond au moment du transfert du droit de propriété :

« 1708 C.c.Q. La vente est le contrat par lequel une personne, le vendeur, transfère la propriété d'un bien à une autre personne, l'acheteur, moyennant un prix en argent que cette dernière s'oblige à payer. »

Nous pouvons donc conclure que lorsqu'il y a une vente au sens du droit civil, il y a une « disposition » et une « acquisition » au moment de la vente, c'est-à-dire au moment du transfert de propriété.

Que se passe-t-il toutefois s'il n'y a pas eu transfert de propriété au sens du *Code civil du Québec*³⁰, par exemple dans un contrat de location avec option d'achat, dans un contrat de crédit-bail, ou encore dans un contrat de vente conditionnelle? Peut-il y avoir « acquisition » et « disposition » bien qu'il n'y ait pas eu vente, c'est-à-dire transfert de propriété, au sens du droit civil?

La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne tranche pas cette question de façon claire. En effet, elle prévoit que la « disposition » inclut la vente, mais qu'elle inclut aussi d'autres événements qui constituent des dispositions. La définition de « disposition » au paragraphe 248(1) L.I.R. prévoit également certains événements qui **ne constituent pas** une disposition :

« [...] Ne constitue pas une disposition de bien :

- e) tout transfert de bien qui n'a pas pour effet de changer la propriété effective du bien, sauf si le transfert est effectué, selon le cas :

²⁹ *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), c. I-21 et mod., art. 8.1.

³⁰ L.Q. 1991, c. 64.

- (i) d'une personne ou d'une société de personnes à une fiducie au profit de la personne ou de la société de personnes,
- (ii) d'une fiducie à son bénéficiaire,
- (iii) d'une fiducie administrée au profit d'un ou de plusieurs de ses bénéficiaires à une autre fiducie administrée au profit des mêmes bénéficiaires; [...]. » (Notre soulignement)

On peut donc affirmer que pour qu'il y ait disposition, il doit y avoir transfert de la « propriété effective ». Qu'est-ce que la propriété effective? Il s'agit d'une notion qui provient de la common law, système de droit privé applicable dans les provinces autres que le Québec. Cette notion n'a aucun équivalent en droit civil québécois. En effet, la propriété effective désigne en français la notion de *beneficial ownership* en common law :

« “Propriété effective” est l'expression utilisée en *common law* pour différencier les droits dont jouissent les personnes qui détiennent un droit de bénéficiaire dans un bien des droits dont jouit le détenteur du titre légal de propriété sur le même bien. Est-ce que ces droits constituent véritablement un droit de propriété? La question fait l'objet de nombreux débats. Une telle scission du droit de propriété n'existe pas en droit civil québécois. Il reconnaît certains démembrements du droit de propriété, à savoir l'usufruit, l'usage, la servitude et l'emphytéose qui restreignent ou élargissent, selon le cas, les droits détenus à l'égard d'un bien, sans toutefois constituer des droits de propriété à proprement parler. En outre, aucun de ces démembrements du droit de propriété ne correspond exactement à la notion de propriété effective de la *common law*³¹. »

Le législateur fédéral a bien tenté de donner un sens uniforme au concept de « propriété effective ». L'alinéa 248(3)e) L.I.R. propose une définition de l'expression « propriété effective » telle qu'elle devrait s'appliquer au Québec. Cet alinéa tente de faire un rapprochement entre les notions de common law et de droit civil, en indiquant qu'un contribuable du Québec qui détient certains droits sur un bien, notamment le droit de propriété, est réputé en avoir la « propriété effective ».

Or, cette définition n'est pas très utile pour interpréter la notion de disposition ou d'acquisition. En effet, on peut en conclure que lorsque le contribuable détient la propriété du bien, il en détient par conséquent la « propriété effective » et donc, suivant la définition de « disposition », il y a

³¹ Mark BRENDER, « Propriété effective dans la législation fiscale canadienne : Réforme nécessaire et incidences sur l'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil du Québec », (2003), vol. 51, n° 1 *Revue fiscale canadienne* 355-400, à la page 357.

disposition lorsqu'il y a transfert de la propriété du bien. Nous avons déjà tiré cette conclusion ci-dessus, sans avoir recours à la définition de « propriété effective » de l'alinéa 248(3)e) L.I.R.

La vraie question est celle-ci : peut-il y avoir disposition ou, autrement dit, transfert de la « propriété effective », sans qu'il y ait eu transfert de propriété au sens du droit civil? La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne répond pas à cette question. La jurisprudence n'apporte pas une réponse entièrement satisfaisante non plus.

Le jugement le plus souvent mentionné sur cette question est l'arrêt *M.N.R. v. Wardean Drilling Limited*³². Il s'agissait dans cette affaire, survenue en Alberta, de biens amortissables qui avaient été achetés par la contribuable à la fin de l'année d'imposition, mais qui devaient être livrés au cours de l'année suivante. La Cour de l'Échiquier conclut que les biens avaient été « acquis » dans l'année de la livraison, et non dans l'année de la signature du contrat. Le « test » établi par la Cour est que le bien est « acquis » au moment du transfert du titre de propriété si le bien existe à ce moment, ou au moment du transfert des attributs ordinaires du droit de propriété, c'est-à-dire la possession, l'usage et le risque, lorsque le titre est conservé par le vendeur à titre de garantie du paiement du prix de vente.

Ce jugement, basé sur la common law et sur le droit de l'Alberta, s'applique-t-il au Québec? Certains sont d'avis que non³³, compte tenu du fait que le droit civil québécois ne reconnaît pas comme « attributs du droit de propriété » le transfert de la possession, l'usage et le risque. Le test établi par l'affaire *Wardean Drilling* devrait se limiter aux provinces de common law, car il ne respecte pas les principes du droit civil, et aucune disposition claire de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'écarte l'application du droit privé provincial sur cette question.

Par contre, dans l'arrêt *Construction Bérou*³⁴, la Cour d'appel fédérale, dans un jugement majoritaire, a conclu que ce test s'appliquait au Québec. Il

³² 69 D.T.C. 5194 (C. de l'É.) (ci-après « *Wardean Drilling* »).

³³ Marie-Pierre ALLARD, « Effet rétroactif des obligations conditionnelles en droit fiscal », (2001), vol. 49, n° 5 *Revue fiscale canadienne* 1338-1457, aux pages 1379-1392; M. BRENDA, *loc. cit.*, note 31, 387; juge Noël (dissident) dans l'affaire *Construction Bérou Inc. c. La Reine*, 99 D.T.C. 5841 (C.A.F.) (ci-après « *Construction Bérou* »).

³⁴ Voir également dans le même sens : *Olympia & York Developments Ltd. c. La Reine*, 80 D.T.C. 6184 (C.F. 1^{re} inst.); *Terexcavation Antoine Grant Inc. c. La Reine*, (à suivre...)

s'agissait d'un contrat de crédit-bail sur des camions servant à la collecte et au transport d'ordures ménagères, qui prévoyait que la contribuable pouvait acheter celle-ci à la fin du bail pour un montant nominal. La contribuable réclamait la DPA et le crédit d'impôt à l'investissement (ci-après « CII »), soutenant qu'elle avait « acquis » les camions dès qu'elle en avait obtenu la possession, l'usage et le risque, même si le transfert de propriété ne devait avoir lieu qu'à la fin du bail. La Cour d'appel fédérale a donné raison à la contribuable, principalement pour des raisons d'équité entre les contribuables québécois et ceux des autres provinces. Elle a appuyé son raisonnement d'après le *Bulletin d'interprétation IT-233R*³⁵ (qui n'avait pas encore été retiré par l'ARC et qui donnait alors raison à la contribuable) ainsi qu'en vertu du paragraphe 248(3) L.I.R.³⁶

Quant à la position administrative actuelle de l'ARC, elle n'est toujours pas claire. Le *Bulletin d'interprétation IT-285R2*³⁷, datant de 1994 et encore en vigueur, adopte la position de l'affaire *Wardean Drilling* :

(...suite)

2002 D.T.C. 2127 (C.C.I.); *Hewlett Packard (Canada) Ltd. c. Canada*, 2004 D.T.C. 6498 (C.A.F.).

³⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation IT-233R*, « Conventions de bail avec option; conventions de vente et de relocation », 11 février 1983.

³⁶ Le paragraphe 248(3) L.I.R. a été modifié. Il se lisait antérieurement comme suit :

« Pour l'application de la présente loi dans la province de Québec, "propriété effective", à l'égard d'un bien, s'entend **notamment** du droit de la personne qui a ou avait la pleine propriété d'un bien, même si ce bien est grevé d'une servitude, du droit détenu par un usufruitier, un preneur dans le cas d'un bail emphytéotique, un grevé dans le cas d'une substitution ou un bénéficiaire dans le cas d'une fiducie. »

Présentement, le paragraphe 248(3)e) L.I.R. prévoit ceci :

« Pour l'application de la présente loi, dans le cas où le bien est sujet à un arrangement ou une institution visé au présent paragraphe qui est régi par le droit de la province de Québec, les règles ci-après s'appliquent relativement au bien : [...] e) les biens sur lesquels une personne a, à un moment donné, un droit de propriété, un droit d'emphytéote ou un droit de bénéficiaire dans une fiducie sont réputés, même s'ils sont grevés d'une servitude à ce moment, être la propriété effective de la personne à ce moment. »

³⁷ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation IT-285R2*, « Déduction pour amortissement – Généralités », 31 mars 1994, par. 17.

« 17. D'une façon générale, un contribuable sera réputé avoir acquis un bien amortissable à la première des dates suivantes :

a) la date à laquelle il obtient le titre de propriété du bien;

b) la date à laquelle il détient tous les privilèges attachés à la propriété du bien, comme la possession, l'usage et le risque, même si le titre légal demeure entre les mains du vendeur comme garantie du prix d'achat (comme c'est la pratique, dans le commerce, en vertu d'un contrat de vente conditionnelle). »

Cependant, ce bulletin d'interprétation s'applique à l'ensemble du Canada et ne semble pas faire de distinction pour le Québec.

Par contre, dans une réponse à une question posée en 2000 lors d'une table ronde, l'ARC écarte l'application de l'arrêt *Construction Bérou* au Québec :

« La Cour d'appel fédérale, dans la cause *Construction Bérou inc.* [...], a conclu que le locataire, *Construction Bérou inc.*, avait acquis le bien et pouvait se prévaloir du crédit d'impôt à l'investissement, de la déduction pour amortissement et de la déduction pour intérêts. La Cour appuie son jugement sur le paragraphe 248(3) (tel qu'il était formulé en 1982, à l'époque de la cotisation du contribuable) pour justifier un fondement législatif à la position de l'Agence au bulletin d'interprétation IT-233R. Nous sommes d'avis que bien que l'alinéa 248(3)f [maintenant l'alinéa 248(3)e)] reprend essentiellement ce que la Loi prévoyait à cette époque, le libellé est maintenant différent et il ne peut pas s'interpréter comme si les attributs de propriété tels la possession, l'usage et le risque puissent constituer un droit de propriété. Au contraire, selon la version actuelle de l'alinéa 248(3)f [maintenant l'alinéa 248(3)e)], une personne doit d'abord avoir la pleine propriété d'un bien pour qu'elle soit réputée détenir le "beneficial ownership" aux fins de la Loi.

[...] L'Agence est donc d'avis que le jugement de la Cour d'appel fédérale dans la cause *Construction Bérou inc.* peut être restreint aux cas similaires pour les années d'imposition avant 1991, afin de se conformer à l'interprétation de la Cour du paragraphe 248(3) dans son ancienne formulation. Pour les situations après 1990, la position de l'Agence telle que stipulée ci-dessus doit être appliquée³⁸. » (Notre soulignement)

³⁸ *CRA Views*, dans *Taxnet pro* (en ligne : www.taxnetpro.com), interprétation technique 2000-0009130F, « *Construction Bérou Inc.* », 17 mars 2000. Voir au même effet *CRA Views*, *op. cit.*, interprétation technique 2003-0009697, « Usufuit et amortissement », 1^{er} août 2003; *Tax Window Files*, dans *Tax Works* (CD-ROM), Don Mills, Ont., CCH Canadian, interprétation technique 2000-0048825, « Bulletin d'interprétation IT-233R », 6 octobre 2000; AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques*, n° 21, « Annulation du Bulletin d'interprétation IT-233R », 14 juin 2001.

Ainsi, si nous allons dans le même sens que l'ARC, nous pourrions conclure qu'il ne peut y avoir disposition, au Québec, sans qu'il y ait eu transfert de propriété au sens du droit civil. Le seul transfert de la possession, de l'usage et du risque n'est pas suffisant. Cependant, la jurisprudence reste incertaine sur cette question. L'intervention du législateur afin de modifier la loi serait nécessaire³⁹.

Quoi qu'il en soit, en pratique, il semble que le problème du moment de l'acquisition ne se pose pas aussi fréquemment qu'on pourrait le croire. En effet, si la propriété est transférée avant la possession, l'usage et le risque, il y a vente au sens du *Code civil du Québec*, donc « disposition » au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Néanmoins, on ne peut se prévaloir de l'amortissement avant que l'acquéreur ait mis le bien en service⁴⁰, ce qui ne surviendra généralement pas avant la livraison du bien, laquelle entraînera le transfert de la possession, de l'usage et du risque.

Si, par contre, la possession, l'usage et le risque sont transférés avant le droit de propriété, au sens du droit civil, certaines règles particulières peuvent venir régler la situation. Par exemple, dans les cas de crédit-bail ou de location-acquisition, les règles de l'article 16.1 L.I.R.⁴¹ permettent aux parties au contrat de déterminer conjointement laquelle pourra demander la DPA, de sorte que la question du moment de l'acquisition devient théorique. Par ailleurs, dans le cas d'une vente à tempérament, où le transfert de propriété est retardé jusqu'à parfait paiement du prix de vente, les articles 79 et 79.1 L.I.R. prévoient que les conséquences fiscales de la disposition/acquisition s'appliquent dès la signature du contrat, permettant ainsi à l'acheteur de déduire l'amortissement dès qu'il a pris possession du bien et malgré le fait qu'il ne détient pas encore le droit de propriété⁴². En cas de défaut de paiement et reprise du bien par le vendeur, tout se passe

³⁹ M. BRENDER, *loc. cit.*, note 31, 382, 388 et 400. Voir également David G. DUFF, « Canadian Bijuralism and the concept of an acquisition of property in the Federal income tax act », (automne 2009), vol. 54, n° 3 *Revue de droit de McGill* 423-462.

⁴⁰ Par. 13(26) L.I.R.

⁴¹ Lorsque le preneur et le bailleur font un choix conjoint en vertu de l'article 16.1 L.I.R., le preneur est réputé avoir **acquis** le bien du bailleur à un coût égal à la juste valeur marchande (ci-après « JVM ») du bien. Ainsi, lors de l'exercice d'un tel choix, le preneur peut se prévaloir de la DPA puisqu'il est réputé avoir acquis le bien malgré le fait qu'il s'agisse d'un contrat de location au sens légal.

⁴² *Tax Window Files*, *op. cit.*, note 38, interprétation technique 2007-0237551E5, « Vente à tempérament », 10 novembre 2008.

comme s'il y avait une deuxième disposition/acquisition au moment du défaut.

Ne demeure en pratique que le problème de l'effet rétroactif des conditions suspensives et résolutoires en droit civil, qui n'est toujours pas reconnu en droit fiscal⁴³.

2. AMORTISSEMENT FISCAL VERSUS AMORTISSEMENT COMPTABLE

Avant d'exposer la façon de calculer la DPA qu'un contribuable peut demander, il est essentiel de bien comprendre que les règles fiscales de calcul de l'amortissement diffèrent de façon importante des règles comptables. Ainsi, la dépense d'amortissement fiscal est une dépense déductible facultative alors que l'amortissement comptable, figurant dans l'état des résultats sous forme de charges, est déterminé selon les règles prévues au chapitre 3061 du *Manuel de l'ICCA*⁴⁴ pour les entreprises à capital fermé ou selon la norme IAS 16⁴⁵ pour les entités visées par les Normes internationales d'information financière (NIIF/IFRS).

Contrairement à la déduction pour amortissement fiscal, l'amortissement comptable est une dépense obligatoire⁴⁶. Ainsi, l'entité n'est pas libre de la demander ou non lors de la détermination de son bénéfice comptable. Par conséquent, une entité qui réalise des pertes au cours d'un exercice financier doit enregistrer une dépense d'amortissement comptable pour cet exercice alors que, pour la détermination de son revenu net fiscal, le contribuable peut décider de demander la DPA permise en totalité ou en partie ou de ne pas en demander.

Outre cette distinction importante, il est également essentiel de souligner que les objectifs de l'amortissement fiscal diffèrent parfois de ceux définis par le *Manuel de l'ICCA*. En effet, bien que les dispositions sur

⁴³ M.-P. ALLARD, *loc. cit.*, note 33, 1338.

⁴⁴ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *Manuel de l'ICCA*, vol. I, Toronto, ICCA, chap. 3061 (ci-après « *Manuel de l'ICCA* »).

⁴⁵ Les normes contenues à IAS 16 sont obligatoires pour les entreprises visées par les Normes internationales d'information financière, c'est-à-dire généralement les entreprises ayant une obligation d'information du public autres que notamment les régimes de retraite. Ces normes s'appliquent aux états financiers intermédiaires et annuels pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

⁴⁶ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 44, chap. 3061, par. 16; norme IAS 16, par. 52.

l'amortissement fiscal visent généralement à établir le taux de DPA en fonction de la durée de vie utile des biens, elles visent aussi parfois à encourager des contribuables à investir dans des biens précis. Le ministre des Finances propose régulièrement des taux d'amortissement accélérés qui ne font alors que refléter une préférence fiscale⁴⁷. Ainsi, en vertu de la législation fiscale, les contribuables ne peuvent ni augmenter les taux d'amortissement ni modifier la méthode d'amortissement prévue pour chacune des catégories d'amortissement. De leur côté, les normes comptables sont moins contraignantes et laissent davantage place au jugement. Le *Manuel de l'ICCA* prévoit un classement des biens par catégorie selon la nature des immobilisations en cause, le secteur d'exploitation et la nature des activités⁴⁸. De plus, la charge d'amortissement imputée aux résultats doit rendre compte du fait que la durée de vie est limitée et répartir ainsi le coût de l'immobilisation corporelle, après défalcation de sa valeur de récupération ou de sa valeur résiduelle, sur les exercices au cours desquels est consommé son potentiel de service⁴⁹. Le *Manuel de l'ICCA* exige alors que l'entité utilise l'une ou l'autre des méthodes d'amortissement disponibles pourvu que la méthode retenue étale le montant d'amortissement de manière logique et systématique sur la durée de vie du bien ou sur sa durée de vie utile⁵⁰. Autrement dit, le *Manuel de l'ICCA* ne prévoit pas, contrairement à la *Loi de l'impôt sur le revenu* et au *Règlement de l'impôt sur le revenu*, de méthode d'amortissement ni de taux d'amortissement pour un bien précis.

De plus, lors de l'acquisition d'une immobilisation corporelle, le *Manuel de l'ICCA* établit que l'amortissement comptable doit être calculé à compter de la date précise d'acquisition, alors que la législation fiscale simplifie ce calcul en fixant, pour un bon nombre de catégories, une règle du « demi-taux »⁵¹ sur les acquisitions nettes (acquisitions moins les dispositions) de

⁴⁷ CANADA, ministères des Finances, *Le plan budgétaire de 2010*, 4 mars 2010, Annexe 5 : Mesures fiscales : Renseignements supplémentaires et Avis de motion de voies et moyens (en ligne : <http://www.budget.gc.ca/2010/plan/anx5-fra.html#societes>).

⁴⁸ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 44, chap. 3061, par. 28; norme IAS 16, *op. cit.*, note 46, par. 37.

⁴⁹ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 44, chap. 3061, par. 17; norme IAS 16, *op. cit.*, note 46, par. 6 et 50.

⁵⁰ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 44, chap. 3061 par. 16; norme IAS 16, *op. cit.*, note 46, par. 60.

⁵¹ Par. 1100(2) R.I.R.

l'exercice. Ainsi, plutôt que de tenir compte de la date réelle d'acquisition des biens, la règle du « demi-taux » prévoit, pour la première année d'acquisition des biens, une réduction de moitié du taux d'amortissement conformément au paragraphe 1100(1) R.I.R.

Finalement, une des dernières différences entre ces deux méthodes d'amortissement réside dans la détermination des conséquences reliées à la disposition d'un tel bien. En comptabilité, l'écart entre la valeur comptable nette (coût initial du bien moins l'amortissement cumulé) et la contrepartie reçue est un gain ou une perte sur cession d'actif constaté à l'état des résultats alors qu'en fiscalité, la disposition entraîne soit une récupération d'amortissement et, éventuellement, un gain en capital, soit une perte finale. Ces concepts fiscaux sont expliqués en détail à la section 3.

3. COMMENT CALCULER LA DÉDUCTION POUR AMORTISSEMENT FISCAL?

Lorsqu'un contribuable a déterminé qu'un bien est admissible à la DPA, plusieurs étapes doivent être remplies pour déterminer le montant qui peut être demandé à titre de déduction. Par ailleurs, il est essentiel de rappeler que l'amortissement est une déduction discrétionnaire. Ainsi, un contribuable est libre de demander la déduction qu'il veut pourvu qu'elle n'excède pas la limite permise.

3.1. CALCUL SELON LA CATÉGORIE

Le premier concept au cœur du calcul de l'amortissement fiscal est celui des catégories. En effet, le *Règlement de l'impôt sur le revenu* prévoit une série de catégories dont des biens font partie, aux annexes II à VI R.I.R. Ce classement permet de s'assurer que chaque bien sera amorti de la même façon par deux contribuables différents. Pour s'assurer que tous les biens sont visés au moins par une catégorie, le *Règlement de l'impôt sur le revenu* prévoit, sauf exceptions⁵², que les immobilisations matérielles qui ne font partie d'aucune catégorie sont incluses dans la catégorie 8⁵³.

⁵² À titre d'exemple, un terrain, un animal ou un arbre font partie des biens formellement exclus de la catégorie 8. La liste complète de ces exclusions se trouve à l'annexe II R.I.R., soit aux sous-alinéas i)(i) à i)(xi) de la catégorie 8.

⁵³ Annexe II R.I.R. : catégorie 8i).

De plus, en déterminant la catégorie à laquelle le bien appartient, nous obtenons par le fait même la méthode d'amortissement⁵⁴ (dégressive ou linéaire⁵⁵) ainsi que le taux d'amortissement.

3.2. FRACTION NON AMORTIE DU COÛT EN CAPITAL DE LA CATÉGORIE

Le deuxième concept essentiel à la détermination de l'amortissement fiscal est celui de la FNACC. La FNACC est un compte cumulatif distinct pour chacune des catégories. Par contre, il est possible d'avoir plus d'une FNACC par catégorie dans le cas où la société a plusieurs entreprises⁵⁶ ou lorsque les biens sont classés dans des catégories distinctes⁵⁷.

Les principaux éléments qui influent sur le montant de la FNACC sont le coût en capital⁵⁸ des biens, la dépense d'amortissement déduite dans les années d'imposition précédentes ainsi que les éléments à déduire lors de la disposition d'un bien (moindre du coût en capital ou du produit de disposition).

Selon le paragraphe 1100(1) R.I.R., c'est à partir du solde de la FNACC que l'amortissement dégressif est calculé. En effet, le solde de la FNACC à

⁵⁴ Voir à cet effet la section 3.2., portant sur les méthodes d'amortissement.

⁵⁵ Parmi les méthodes d'amortissement, il existe également la méthode selon l'épuisement. Cette méthode est principalement utilisée pour la catégorie 15, alors que la DPA est établie selon un taux par corde ou par pied de planche de production dans l'année.

⁵⁶ Le paragraphe 1101(1) R.I.R. prévoit cette situation. Ce paragraphe se lit comme suit :

« Lorsque l'annexe II comporte la description de plus d'un des biens d'un contribuable, sous la même catégorie, et

- a) qu'un des biens a été acquis aux fins de gagner ou de produire le revenu d'une entreprise, et
- b) qu'un des biens a été acquis aux fins de gagner ou de produire le revenu d'une autre entreprise ou des biens,

une catégorie distincte est prescrite pour les biens qui

- c) ont été acquis aux fins de gagner ou de produire le revenu de chaque entreprise; et

- d) seraient par ailleurs compris dans la catégorie. » (Notre soulignement)

⁵⁷ Voir à cet effet la section 5.1.

⁵⁸ Voir à cet effet la section 4.1.

la fin de l'année d'imposition est multiplié par le taux d'amortissement de la catégorie afin d'obtenir la DPA permise pour l'année. Le solde de la FNACC représente ainsi le solde résiduel de la catégorie qui n'a pas encore été déduit dans le calcul du revenu à titre de dépense fiscale. Par ailleurs, si la méthode d'amortissement est linéaire, c'est le coût en capital du bien qui est amorti selon les règles propres à chacune des catégories. Le solde de la FNACC ne sert pas directement à établir le montant d'amortissement, mais il permet de s'assurer que l'amortissement de l'année d'imposition n'excède pas le solde de la catégorie. Les catégories 13, 14 et 29 utilisent, entre autres, une méthode linéaire alors que la majorité des autres catégories utilisent une méthode dégressive.

Lors de la disposition d'un bien amortissable, il est essentiel de refléter celle-ci dans le calcul de la FNACC. À cet effet, le compte doit être réduit d'un montant équivalant au produit de disposition du bien, mais jusqu'à concurrence du coût en capital du bien. Toutefois, il est important de souligner qu'il n'est plus possible, sauf exception⁵⁹, de demander de DPA sur le bien ayant fait l'objet de la disposition.

3.3. PERTE FINALE⁶⁰

Si, à la suite de la disposition d'un bien, le solde de la FNACC de la catégorie demeure positif, le contribuable devra déterminer s'il peut demander ou non une déduction (appelée « perte finale ») équivalant au solde de la catégorie. Le contribuable réalise une **perte finale** si le solde de la catégorie est positif à la fin d'une année d'imposition et qu'il ne reste plus aucun bien dans la catégorie d'amortissement. Cette situation survient habituellement lors de la disposition du dernier bien de la catégorie. Si la FNACC demeure positive malgré la disposition du dernier bien de la catégorie, cela signifie que le contribuable n'a pas assez déduit d'amortissement par le passé et il peut alors déduire ce montant positif à titre de dépense d'amortissement dans le calcul de son revenu⁶¹. Autrement dit, la perte finale est un mécanisme de rajustement de la DPA qui a été prise au fil des années d'imposition sur les biens de la catégorie par rapport à leur

⁵⁹ Le paragraphe 1100(2.5) R.I.R. permet au contribuable de demander en partie une DPA lors de la disposition d'une voiture de tourisme comprise dans la catégorie 10.1.

⁶⁰ Par. 20(16) L.I.R.

⁶¹ Il est important de mentionner que les règles visant le calcul de la perte finale et de la récupération d'amortissement ne s'appliquent pas lors de la disposition d'une voiture de tourisme incluse dans la catégorie 10.1; à ce sujet, voir les paragraphes 13(2) et 20(16.1) L.I.R.

dépréciation réelle. Ainsi, le fait de se retrouver avec une perte finale indique que le taux d'amortissement imposé par le *Règlement de l'impôt sur le revenu* est inférieur à celui de la réalité économique des biens de la catégorie. Par ailleurs, si le solde de la FNACC demeure positif à la suite de la disposition d'un bien et qu'il reste d'autres biens dans la catégorie, il n'est pas possible de réclamer une telle perte dans l'année d'imposition. Dans cette situation, le contribuable doit continuer à amortir les biens de la catégorie selon les mêmes modalités qu'initialement.

3.4. RÉCUPÉRATION D'AMORTISSEMENT⁶²

Par contre, si le solde de la FNACC est négatif à la suite de la disposition d'un bien, il y aura une imposition immédiate sur le montant négatif de la catégorie (appelé « récupération d'amortissement »). Contrairement à la perte finale, la récupération est à inclure dans le calcul du revenu, peu importe qu'il reste ou non des biens dans la catégorie. La récupération est ajoutée au revenu d'entreprise ou au revenu de bien (revenu locatif, par exemple) puisqu'elle conserve la même nature que la dépense d'amortissement déduite dans les années d'imposition antérieures, en vertu du paragraphe 13(1) L.I.R. Une récupération d'amortissement signifie que le taux d'amortissement de la catégorie est plus grand que la dépréciation réelle du bien et que lors de la disposition du bien, le contribuable doit s'imposer sur l'amortissement dont il s'est prévalu en trop dans les années d'imposition antérieures. Toutefois, il est possible pour un contribuable de se soustraire à l'imposition de la récupération dans la mesure où il acquiert un bien amortissable de la même catégorie à un coût suffisamment élevé pour rendre le solde de la FNACC positif, et ce, avant la fin de l'année d'imposition.

3.5. GAIN EN CAPITAL ÉVENTUEL⁶³

De plus, la disposition d'un bien amortissable peut également entraîner la réalisation d'un gain en capital. Cette situation survient si le produit de disposition du bien excède le coût en capital du bien. Dans un tel cas, la FNACC de la catégorie est alors réduite du coût en capital du bien, mais l'excédent, soit le produit de disposition moins le coût en capital du bien, représente un gain en capital.

⁶² Par. 13(1) L.I.R.

⁶³ Par. 40(1) L.I.R.

À l'inverse, si le produit de disposition est moindre que le coût en capital du bien, la FNACC de la catégorie est alors réduite de ce produit de disposition. Par ailleurs, dans une telle situation, il n'est pas possible de déclarer une perte en capital puisque le sous-alinéa 39(1)b)i) L.I.R. refuse toute perte en capital sur un bien amortissable.

3.6. INCIDENCES FISCALES POSSIBLES À LA DISPOSITION D'UN BIEN

ILLUSTRATION 1

1^{re} option : Vente du bien pour un $PD > CC$ et $CC > FNACC$		
FNACC :	xx	
<u>moindre du</u> :		
Coût en capital :	xx*	
Produit de disposition :	<u>xx</u>	
Récupération d'amortissement :	<u>xx</u>	
Produit de disposition :	xx	
Prix de base rajusté :	<u>xx</u>	
Gain en capital :	<u>xx</u>	
2^e option : Vente du bien pour un $PD < CC$ et $PD > FNACC$		
FNACC :	xx	
<u>moindre du</u> :		
Coût en capital :	xx	
Produit de disposition :	<u>xx</u> *	
Récupération d'amortissement :	<u>xx</u>	
3^e option : Vente du bien pour un $PD < CC$ et $PD < FNACC$ (dernier bien de la catégorie)		
FNACC :	xx	
<u>moindre du</u> :		
Coût en capital :	xx	
Produit de disposition :	<u>xx</u> *	
Perte finale :	<u>xx</u>	
<u>Acronyme</u> :		
PD : Produit de disposition		
CC : Coût en capital		
FNACC : Fraction non amortie du coût en capital		

Zone de gain
en capital et de
récupération

Zone de
récupération

Zone de
perte finale

3.7. MODIFICATION À LA DÉDUCTION POUR AMORTISSEMENT D'UNE ANNÉE D'IMPOSITION ANTÉRIEURE

Une fois que la déclaration de revenus est produite, le contribuable pourra seulement, dans des cas précis, modifier la déduction demandée dans la mesure où il respecte les balises indiquées dans la *Circulaire d'information* 84-1⁶⁴. La politique de l'ARC est différente selon que la révision est demandée à l'égard d'années imposables ou non imposables.

Si la demande de révision de la DPA est faite à l'égard d'années d'imposition imposables, la demande est généralement acceptée pourvu que le délai dont dispose le contribuable pour s'opposer ne soit pas expiré⁶⁵.

Par ailleurs, si la demande de révision est faite à l'égard d'une année d'imposition non imposable, c'est-à-dire dans le cas où le contribuable a reçu un avis indiquant qu'il n'a aucun impôt à payer, la demande est acceptée pourvu qu'elle n'entraîne pas de changements dans la cotisation d'impôt pour l'année ou pour une année d'imposition antérieure, y compris une année frappée de prescription pour laquelle le délai de production d'un avis d'opposition a expiré⁶⁶. Par ailleurs, si un avis de détermination de pertes a été demandé par le contribuable à l'égard de l'année visée par le changement, le contribuable dispose de 90 jours après la réception de l'avis pour procéder à toute révision. Une fois ce délai expiré, aucune demande de révision ne peut être acceptée⁶⁷.

4. FRACTION NON AMORTIE DU COÛT EN CAPITAL – ANALYSE DÉTAILLÉE DES PRINCIPALES COMPOSANTES

La « FNACC » définie au paragraphe 13(21) L.I.R. se calcule à l'aide de la formule mathématique suivante :

$$(A+B+C+D+D.1) - (E+E.1+F+G+H+I+J+K)$$

⁶⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information* 84-1, « Révision des réclamations de la déduction pour amortissement et d'autres déductions admissibles », 9 juillet 1984.

⁶⁵ *Id.*, par. 9.

⁶⁶ *Id.*, par. 10.

⁶⁷ *Id.*

Le tableau 1 reprend les éléments de la formule et propose une explication sommaire des différents concepts.

TABLEAU 1 – FORMULE POUR ÉTABLIR LA FNACC

Lettre	Définition	Explications
A	Coût en capital ⁶⁸ des biens amortissables acquis.	Représente le coût global engagé par le contribuable pour acquérir le bien ⁶⁹ réduit notamment des CII déduits dans l'année d'imposition précédente et de l'aide financière publique reçue ou à recevoir relativement au bien.
+ B	Récupération d'amortissement ⁷⁰ incluse dans le calcul du revenu d'une année antérieure.	Permet d'éviter que le solde de la catégorie demeure négatif à la suite de la disposition d'un bien qui entraîne de la récupération d'amortissement. Étant donné que le solde de la FNACC est un compte cumulatif, l'inclusion est nécessaire pour éviter une double imposition.
+ C	Aide publique remboursée par le contribuable si le remboursement a lieu après la disposition du bien.	Si le bien a déjà fait l'objet d'une disposition au moment où l'aide est remboursée, il n'est plus possible de modifier son coût en capital à l'élément A. Le montant du remboursement est alors ajouté au solde de la FNACC de la catégorie auquel appartenait le bien.
+ D	Paiement incitatif remboursé par le contribuable si le remboursement a lieu après la disposition du bien.	Si le bien a déjà fait l'objet d'une disposition au moment où le paiement incitatif est remboursé, il n'est plus possible de modifier son coût en capital à l'élément A. Le montant du remboursement est alors ajouté au solde de la FNACC de la catégorie auquel appartenait le bien.
+ D.1	Montant payé par le contribuable relativement à un droit compensateur ou antidumping.	

⁶⁸ La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne définit pas l'expression « coût en capital » utilisée à l'alinéa 13(7.1)c) L.I.R., mais elle répute ce qu'est le coût en capital aux paragraphes 13(7.1), 13(7.4) et 13(7.5) L.I.R.

⁶⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 37, par. 8.

⁷⁰ Pour rappel, il y a **récupération d'amortissement** si le solde de la catégorie est négatif à la fin d'une année d'imposition. Cette situation survient habituellement lors de la disposition d'un bien. Si la FNACC devient négative, cela signifie que le contribuable a réclamé trop d'amortissement sur le bien et il doit ajouter, à ce moment, le montant négatif à son revenu.

Lettre	Définition	Explications
- E	DPA prises antérieurement (incluant la perte finale ⁷¹).	Étant donné que le solde de la FNACC est un compte cumulatif, il est nécessaire de soustraire au solde de la FNACC toutes les déductions demandées au cours des années antérieures. De plus, si le contribuable a réalisé une perte finale, celle-ci vient diminuer le solde de la FNACC de la catégorie. Ces déductions sont nécessaires pour éviter une double imposition.
- E.1	Réduction de la FNACC dans le cas d'un règlement de dettes auquel s'applique le paragraphe 80(5) L.I.R.	
- F	Lors de la disposition d'un bien de la catégorie, le moins élevé des montants suivants : <ul style="list-style-type: none"> • coût en capital du bien; • produit de disposition du bien. 	Lors de la disposition d'un bien, il faut réduire le solde de la FNACC. Si le produit de disposition du bien excède le coût en capital, la FNACC est réduite du coût en capital puisque c'est ce dernier qui a été inclus à l'élément A lors de son acquisition. Par contre, si le produit de disposition est inférieur au coût en capital, la FNACC sera réduite du produit de disposition. De cette façon, le contribuable pourra éventuellement déduire la portion du coût en capital qui n'a jamais été amortie ou déduite par le passé.
- G	Lors de la disposition d'un avoir forestier, le produit de disposition net.	
- H	Pour les mines exploitées avant 1973, le montant de revenu exempté selon le paragraphe 28(1) des <i>Règles concernant l'application de l'impôt sur le revenu</i> ⁷² .	

⁷¹ Pour rappel, il y a la réalisation d'une **perte finale** si le solde de la catégorie est positif à la fin d'une année d'imposition, mais qu'il ne reste plus aucun bien dans la catégorie prescrite d'amortissement. Cette situation survient habituellement lors de la disposition d'un bien. Si la FNACC demeure positive malgré la disposition du dernier bien de la catégorie, cela signifie que le contribuable n'a pas assez réclamé d'amortissement par le passé et il doit alors déduire ce montant positif à titre de dépense d'amortissement dans le calcul de son revenu.

⁷² L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 2. Cet élément du calcul de la FNACC dépasse l'objectif du présent texte.

Lettre	Définition	Explications
- I	Le montant du CII déduit de l'impôt payable dans une année antérieure pour un bien amortissable dont le contribuable a disposé.	Si le bien a déjà fait l'objet d'une disposition au moment où le CII est déduit de l'impôt payable, il n'est plus possible de modifier le coût en capital du bien à l'élément A. Le montant du CII qui est déduit de l'impôt payable vient alors réduire le solde de la FNACC de la catégorie auquel appartenait le bien.
- J	Aide publique que le contribuable a reçue ou qu'il avait le droit de recevoir après avoir disposé du bien.	Si le bien a déjà fait l'objet d'une disposition au moment où l'aide est reçue, il n'est plus possible de modifier son coût en capital à inclure à l'élément A. Le montant de l'aide reçue vient alors réduire le solde de la FNACC de la catégorie auquel appartenait le bien.
- K	Montant reçu par le contribuable à titre de remboursement d'un montant ajouté par l'effet de l'élément D.1 (droit compensateur ou antidumping).	

4.1. COÛT EN CAPITAL

Certains éléments qui composent la FNACC méritent qu'on leur accorde plus d'importance. Parmi ces éléments, le **coût en capital** du bien est l'élément central de ce calcul. Malheureusement, la loi ne propose pas de définition précise sur ce qui constitue le coût en capital. Par ailleurs, le paragraphe 8 du *Bulletin d'interprétation* IT-285R2⁷³ précise que le coût en capital du bien acquis représente le coût global engagé pour acquérir le bien.

Par contre, certaines dispositions de la loi, notamment les paragraphes 13(7.1) et 13(7.4) L.I.R., viennent réputer le coût en capital d'un bien, entre autres, lorsque le contribuable a reçu ou recevra une aide financière publique relativement au bien avant sa disposition ou lorsqu'il aura déduit des CII relativement au bien dans son année d'imposition précédente⁷⁴. Dans de telles situations, le coût en capital indiqué à l'élément A de la définition de la FNACC comprend alors ce coût en capital réputé.

De plus, ce coût peut être majoré : différents articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoient dans certaines circonstances que des dépenses

⁷³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 37, par. 8.

⁷⁴ Voir à cet effet la section 4.2., qui traite en détail des aides publiques et privées et de leur incidence sur le coût en capital des biens.

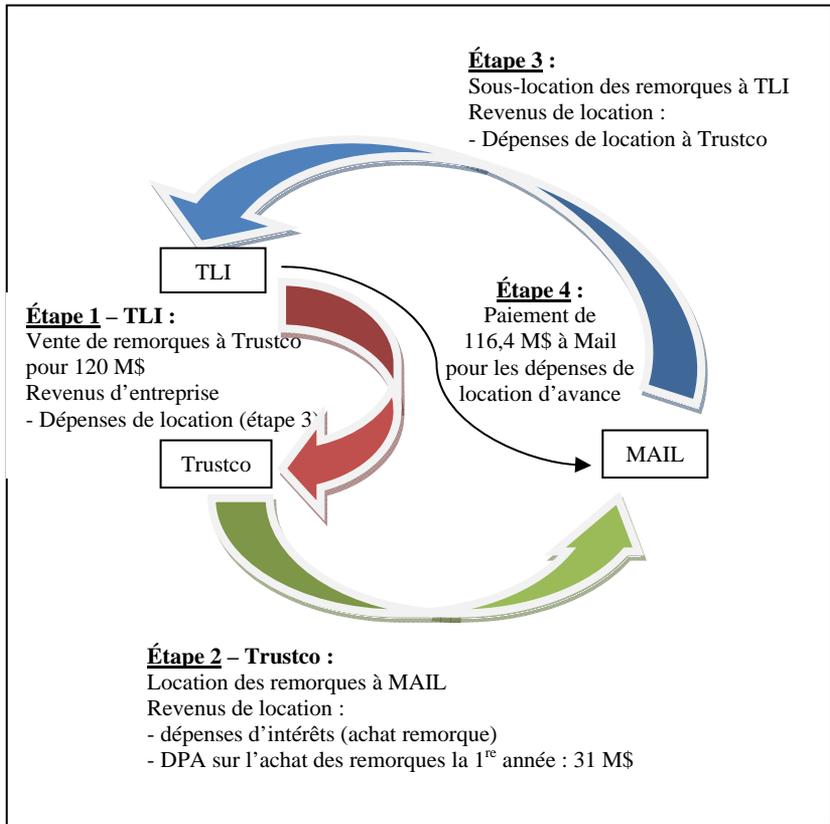
doivent être capitalisées au coût en capital du bien plutôt que d’être déduites dans le calcul du revenu. À titre d’exemple, le paragraphe 18(3.1) L.I.R. exige que certaines dépenses accessoires engagées pendant la période de construction d’un bien soient capitalisées au coût du bien. L’article 21 L.I.R. permet également, sous réserve d’un choix, de capitaliser au coût en capital du bien les intérêts qui seraient déductibles par ailleurs dans le calcul du revenu. Dans de telles situations, le coût en capital indiqué à l’élément A de la définition de la FNACC prend alors en considération ce nouveau coût en capital.

4.1.1. Notion de coût en capital : notion juridique et non économique

La notion de « coût économique » comme support à la signification de l’expression « coût en capital » est relativement récente. Cette notion a été invoquée par le Procureur général du Canada dans l’affaire *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*⁷⁵. Elle n’a pas été retenue par la Cour suprême du Canada dans son arrêt rendu en 2005.

Les faits de la cause *Trustco* sont relativement complexes. L’illustration 2 tente de les résumer.

⁷⁵ [2005] 2 R.C.S. 601 (ci-après « *Trustco* »).

ILLUSTRATION 2 : ARRÊT TRUSTCO

L'illustration ci-dessus montre que la structure mise en place par Trustco lui permettait de prendre une importante DPA sans pour autant supporter réellement le coût des biens acquis (ci-après « remorques »). En effet, les remorques achetées de TLI étaient sous-louées par Trustco à Mail, qui, à son tour, les louait à TLI, le propriétaire initial. TLI avait même versé à Mail les paiements de location à l'avance, ce qui permettait à Mail de ne plus être exposée à un risque de crédit. Il y avait lieu de se demander si Trustco devait inclure dans le calcul de la FNACC le coût des biens stipulé au contrat ou plutôt le coût réellement supporté une fois la série d'opérations complétée. La Cour a donné raison à Trustco et a permis la DPA. Selon la Cour, il était raisonnable de considérer que l'opération n'entraînait pas d'abus dans l'application des dispositions de la loi relatives aux DPA. L'objet de ces dispositions ne permettait pas d'interpréter le mot « coût » comme signifiant « une somme exposée à un risque économique » :

« [74] Sur le plan textuel, les dispositions relatives aux DPA emploient le mot “coût” dans le sens bien établi de somme payée pour acquérir les biens. Sur le plan contextuel, d'autres dispositions de la Loi appuient cette interprétation. Enfin, l'objet des dispositions de la Loi relatives aux DPA, en ce qui concerne les opérations de cession-bail, était, comme l'a conclu le juge de la Cour de l'impôt, de permettre une DPA fondée sur le coût des biens acquis. Cet objet ressort clairement de l'économie des dispositions de la Loi relatives aux DPA considérées dans leur ensemble. L'appelante prétendait non pas que l'objet de ces dispositions était ambigu, mais plutôt que la RGAÉ devait l'emporter sur leur objet et leur effet reconnus, et ce, pour des raisons n'ayant rien à voir avec les dispositions elles-mêmes.

[75] L'appelante indique que le résultat habituel des dispositions de la Loi relatives aux DPA devait être écarté dans le cas où l'opération ne comporte aucun risque financier ou “coût économique” véritable. Cependant, cette idée fausse l'objet des dispositions relatives aux DPA en limitant l'application de ces dispositions aux cas où des sommes d'argent sont exposées à un risque économique. **Les dispositions de la Loi qui s'appliquent en matière de DPA ne parlent pas de risque économique.** Elles ne mentionnent que le “coût”. Dans les cas où le législateur a voulu introduire la notion de risque économique dans le sens du coût visé par les dispositions relatives aux DPA, il l'a fait expressément comme, par exemple, aux par. 13(7.1) et (7.2) de la Loi, qui permettent d'ajuster le coût d'un bien amortissable lorsque le contribuable reçoit une aide gouvernementale. Dans le contexte de la DPA, le coût est une notion juridique bien comprise [...] ⁷⁶. »

Ainsi, nous pouvons comprendre de cette affirmation de la Cour que le coût en capital ne doit pas être assimilé à la notion de « coût économique »

⁷⁶ *Id.*, par. 74 et 75.

ou de « risque économique » supporté par le contribuable puisque cela ne correspond pas à l'objet de ces dispositions.

Trois ans avant l'arrêt *Trustco* rendu par la Cour suprême du Canada, la Cour d'appel fédérale avait eu à se pencher dans l'affaire *Water's Edge Village Estates*⁷⁷ sur l'objet des dispositions sur l'amortissement fiscal, pour déterminer s'il y avait eu abus de ces dispositions.

Rappelons brièvement les faits de cette affaire. Les appelants, James S. Duncan, Anthony R. Young, Norman Eden, Mark Langdon, Twin Oaks Village Estates Ltd. et Water's Edge Village Estates – Phase II-Ltd., ont, avec trois autres particuliers, fait l'acquisition en décembre 1991 d'une participation dans une société de personnes, Klint Development Company (ci-après « Klint »), constituée en 1979 dans l'État d'Ohio aux États-Unis. Le prix payé total était alors de 320 000 \$ pour l'obtention de 93,57 % des parts. Klint avait à l'origine cinq associés tous résidents des États-Unis. En 1991, cette société de personnes possédait essentiellement un ordinateur ayant un coût en capital de près de 4,5 M\$ qu'elle avait pleinement amorti aux fins de la législation fiscale américaine. Le jour même de l'acquisition de ces parts, Klint est devenu le seul associé commanditaire dans une nouvelle société en commandite de la Colombie-Britannique, Interfin Leasing Partnership (ci-après « ILP »). Comme apport dans ILP, Klint a cédé l'ordinateur pour lequel un montant de 50 000 \$ a été porté au compte de capital. Klint a, en conséquence de cette disposition, indiqué une **perte finale** de près de 4,48 M\$ dans la détermination de son revenu selon l'article 96 L.I.R. Cette perte est venue annuler les revenus d'exploitation de Klint qui s'élevaient à 45 550 \$, pour l'année d'imposition se terminant le 31 décembre 1991. Klint a donc attribué aux associés une perte de 4,4 M\$ et ces derniers l'ont déduite ou reportée dans leur déclaration de revenus à titre de perte autre qu'en capital.

Ces pertes ont été refusées par le ministre du Revenu national, lequel alléguait, en premier lieu, que Klint n'était pas une société de personnes ayant subsisté après le 13 décembre 1991⁷⁸ et, en second lieu, qu'il y avait abus dans l'application des dispositions sur l'amortissement et que la règle générale antiévitement devait s'appliquer. La perte finale avait été déclarée en vertu du paragraphe 20(16) L.I.R., alors que Klint se défaisait de son seul

⁷⁷ Précité, note 8.

⁷⁸ En Cour d'appel fédérale, le juge a considéré que la société de personnes avait continué d'exister après les opérations de décembre et qu'elle existait toujours à la fin de l'année d'imposition 1991.

bien, l'ordinateur, et, conformément à l'alinéa 13(21)f) L.I.R., la FNACC du bien équivalait à son coût en capital diminué de l'amortissement total autorisé et au produit de la disposition que Klint avait reçu d'ILP. Ainsi, basé sur ces dispositions, le calcul effectué par Klint était adéquat puisque la dépréciation de l'ordinateur avait eu lieu au cours des années antérieures alors que le bien n'était pas un bien amortissable au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En effet, l'ordinateur n'avait jamais été utilisé pour gagner un revenu et aucune DPA n'avait été demandée ou autorisée en raison de l'alinéa 20(1)a) L.I.R. Ce n'est qu'aux fins de la législation américaine que le bien avait été totalement amorti. Même si l'ordinateur avait une valeur approximative de 7 000 \$ US au moment où il est devenu pour la première fois un bien amortissable au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, Klint devait déduire, selon les termes de l'alinéa 13(21)f) et du paragraphe 20(16) L.I.R., le coût historique de l'ordinateur⁷⁹ comme si celui-ci avait servi depuis 1982 à gagner un revenu au sens de la loi.

La Cour d'appel fédérale a conclu à un abus dans l'application des dispositions de la loi et a appliqué l'article 245 L.I.R. Elle a souligné que les appelants avaient utilisé l'alinéa 13(21)f) et le paragraphe 20(16) L.I.R. pour obtenir un résultat qui était à la fois anormal et imprévu lorsque l'on tenait compte de la raison d'être de ces dispositions.

Il convient de noter que cette planification est aujourd'hui impossible puisque l'alinéa 96(8)a) L.I.R. prévoit que le coût d'acquisition des biens amortissables détenus par une société de personnes étrangères pour le résident canadien qui devient associé de cette société correspond au moins élevé de sa JVM et de son coût en capital calculé selon les règles habituelles⁸⁰.

4.1.2. Dépenses de préparation précédant la construction d'un immeuble

Le coût en capital peut également varier dans des circonstances particulières, notamment lorsqu'il s'agit de dépenses de préparation (frais de défrichage ou de nivellement) précédant la construction d'un immeuble ou lors de l'acquisition d'un bâtiment dans des circonstances précises. Ces

⁷⁹ Plus précisément, le coût initial de l'ordinateur devait être réduit de la somme portée à son crédit par suite de l'apport qu'elle avait fait à ILP.

⁸⁰ *Water's Edge Village Estates*, précité, note 8, par. 46.

règles sont énoncées dans le *Bulletin d'interprétation IT-485*⁸¹ et sont résumées au tableau 2.

TABLEAU 2 – RÈGLES PARTICULIÈRES : FRAIS DIVERS

	Positions administratives de l'ARC
Frais de défrichement ou de nivellement.	Augmentation du coût en capital du bien érigé sur le terrain (et non comme partie du coût du terrain).
	Si plusieurs biens de différentes catégories sont érigés sur le terrain (ex : bâtiment, stationnement, etc.), les frais doivent être répartis sur l'ensemble des biens acquis incluant le terrain.
	Si retard indu avant la construction du bien amortissable (retard qui n'est pas dû entre autres à des conditions météorologiques ou qui est indépendant de la volonté du contribuable) : les frais de défrichement ou de nivellement augmentent le coût du terrain.
	Si entreprise agricole : dépenses pour le défrichement ou le nivellement de la terre ou l'installation de tuyaux de drainage sont déductibles dans le calcul du revenu.
Si le bien acquis est un bâtiment mais que sa démolition est projetée au moment de l'acquisition.	Si le bâtiment n'a pas servi à gagner un revenu : prix payé pour le bâtiment doit être capitalisé au coût du terrain.
	Doit augmenter le coût du terrain du montant suivant : coût de démolition du bâtiment moins le montant récupéré lors de la démolition.
Si le bien acquis est un bâtiment mais que sa démolition est projetée au moment de l'acquisition.	Si le bâtiment a été loué avant sa démolition : le bénéfice net de location peut réduire le coût du terrain. Ainsi, il est possible de ne pas s'imposer sur les revenus de location.
	Doit augmenter le coût du terrain du montant suivant : coût de démolition du bâtiment moins le montant récupéré lors de la démolition moins le bénéfice net de location.
Si le vieil immeuble est démoli mais qu'il a longtemps été utilisé par le contribuable pour gagner un revenu ⁸² .	Coût de démolition de l'immeuble = dépense de l'année. OU Choix pour le contribuable d'augmenter le coût en capital du nouvel immeuble acquis.

⁸¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation IT-485*, « Coût du défrichement ou du nivellement », 19 avril 1982.

⁸² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 37.

Les frais de défrichement englobent l'enlèvement d'arbres, de souches, d'arbustes ou de roches, alors que le terme « nivellement » comprend le remplissage d'un terrain enfoncé ou inégal ou l'enlèvement de roc, de buttes ou même de collines⁸³. En outre, toutes ces opérations peuvent aussi comporter le drainage du terrain ou le détournement d'une source ou d'un ruisseau.

4.1.3. Capitalisation des intérêts

De façon générale, un contribuable va déduire dans l'année courante les intérêts payés sur des sommes empruntées et utilisées pour gagner un revenu d'une entreprise ou d'un bien⁸⁴. Toutefois, il peut également choisir de capitaliser les intérêts payés ou payables sur des sommes empruntées et utilisées pour acquérir un bien amortissable. Le choix peut porter sur une portion des intérêts ou sur la totalité. Ce choix est avantageux pour un contribuable qui prévoit réaliser des pertes pendant de nombreuses années mais avec le risque que ces pertes ne puissent être utilisées. De cette façon, le contribuable évite de demander durant l'année où il exerce son choix une dépense d'intérêts qui viendrait augmenter la perte d'entreprise.

4.1.4. Échange de biens : incidence sur le coût en capital du bien échangé

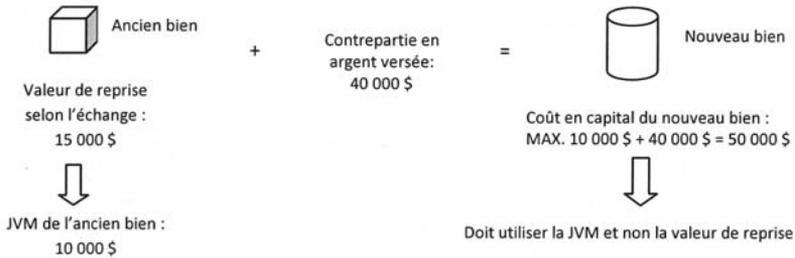
Dans la situation où un contribuable acquiert un nouveau bien amortissable et qu'il donne en échange un bien lui appartenant, il y a lieu de se questionner sur ce qui constitue le coût en capital de ce nouveau bien. Le paragraphe 13(33) L.I.R. répond à cette interrogation en affirmant que le coût en capital du bien acquis ne peut pas dépasser le total de la contrepartie en argent donnée et de la juste valeur du bien donné⁸⁵. L'illustration 3 propose un exemple d'une telle situation.

⁸³ *Id.*, par. 3.

⁸⁴ Al. 20(1)c) L.I.R.

⁸⁵ Par. 13(33) L.I.R.

ILLUSTRATION 3 : ÉCHANGE DE BIENS – COÛT EN CAPITAL DU NOUVEAU BIEN



Ainsi, le contribuable doit être prudent puisque la valeur de reprise du bien cédé en échange ne correspond pas nécessairement à la JVM. Cette mesure a pour conséquence de réduire le coût en capital du nouveau bien, donc indirectement la FNACC, et finalement le montant de la DPA qui pourra être réclamé. Cette position est conforme à celle énoncée dans l'arrêt *James Watt c. La Reine*⁸⁶, rendu par la Cour d'appel fédérale.

4.1.5. Cas particulier : réparations

Le coût en capital d'un bien amortissable peut également augmenter lorsque le contribuable engage des dépenses de réparation à l'égard du bien. Toutefois, il est parfois difficile de déterminer si les dépenses engagées doivent être capitalisées au coût du bien ou doivent plutôt être déduites du revenu d'entreprise ou de bien. À ce sujet, la législation fiscale est muette.

Les tribunaux, notamment dans la décision *Canada Steamship Lines Limited c. MRN*⁸⁷ rendue par la Cour de l'Échiquier, sont venus préciser les concepts de biens distincts et de valeur relative, concepts utiles pour déterminer le traitement fiscal adéquat. La question en litige dans cette cause portait, notamment, sur le traitement fiscal à privilégier pour les dépenses effectuées pour remplacer les « chaudières » d'un bateau (*boilers*). Ainsi, il fallait déterminer si le bien réparé était un bien en soi ou plutôt s'il était une partie intégrante d'un autre bien. Autrement dit, si le bien était la

⁸⁶ 2001 CAF 72, par. 16 et 17.

⁸⁷ 66 D.T.C. 5205 (C. de l'É.).

« chaudière », donc un actif distinct, il s'agissait d'une dépense en capital alors que si le bien était plutôt le bateau, la chaudière était alors une partie intégrante du bien et il s'agissait, dans ce cas, d'une réparation puisque le contribuable avait simplement remplacé une pièce usagée par une neuve. Bien que, logiquement, nous puissions penser que les « chaudières » servent à faire fonctionner le bateau et donc qu'elles en sont une partie intégrante, la Cour a préféré suivre une autre décision de la Cour de l'Échiquier, l'affaire *Vancouver Tug Boat Company Limited c. MRN*⁸⁸, en concluant que les chaudières étaient des biens distincts du bateau compte tenu de leur valeur élevée par rapport à la valeur totale du bateau.

Positions administratives – Fédéral

En complément à la jurisprudence, le *Bulletin d'interprétation* IT-128R⁸⁹ traite des critères indicateurs utiles pour distinguer la nature des dépenses engagées pour l'entretien ou l'amélioration d'un bien. Le tableau 3 présente un sommaire des critères contenus dans ce bulletin.

TABLEAU 3 :
CRITÈRES INDICATEURS POUR DISTINGUER LA NATURE DES DÉPENSES

But de la dépense	Dépense en capital vs dépense courante
Restauration d'un bien pour le remettre dans son état d'origine.	Dépense courante.
Dépense pour améliorer le bien par rapport à son état d'origine (meilleure qualité, bien est plus durable, etc.).	Dépense en capital.
Si une partie de la dépense totale est une dépense en capital, mais qu'elle représente un montant peu élevé.	Dépense courante pour le montant total de la dépense. Position acceptée par le Ministère.
Réparation importante, mais qui constitue en fait une accumulation de petits travaux qui seraient des dépenses courantes s'ils avaient été effectués au moment prévu.	Dépenses courantes.

⁸⁸ 57 D.T.C. 1126 (C. de l'É.).

⁸⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-128R, « Déduction pour amortissement – Biens amortissables », 21 mai 1985, par. 4.

Le bulletin précise que le critère de la valeur marchande n'est pas un critère pertinent dans ce type d'analyse. Par conséquent, que la JVM du bien augmente ou non par suite de la dépense effectuée, cet élément n'est pas un facteur à considérer.

Le bulletin apporte aussi des précisions en cas de réparations sur un bien usagé ou lorsque des réparations sont effectuées en prévision de la vente d'un bien. Le tableau 4 présente un sommaire des conclusions utiles.

TABLEAU 4 :
AUTRES CRITÈRES – BIEN USAGÉ ET PERSPECTIVE DE VENTE

But de la dépense	Dépense en capital vs dépense courante
Réparations nécessaires pour remettre en bon état un bien usagé .	Dépense en capital.
Réparations effectuées dans le but de vendre un bien.	Dépense en capital.
Réparations effectuées comme condition pour vendre un bien .	Dépense en capital.
Réparations sont effectuées même si le bien est vendu et la vente est négociée pendant le temps des réparations.	Dépense en capital ou courante à déterminer selon les autres critères + ne pas tenir compte de la vente comme un critère.

Positions administratives – Québec

La position de Revenu Québec notamment sur les dépenses engagées à l'égard d'un immeuble locatif diffère de celle énoncée par l'ARC, et ce, malgré la révision récente du *Bulletin d'interprétation* IMP.128-4/R2⁹⁰. Les conclusions du bulletin sont toujours fondées en grande partie sur l'arrêt rendu par la Cour d'appel du Québec en 1987 dans l'affaire *SMRQ c. Goyer*⁹¹.

Ainsi, étant donné cet arrêt, il est prévu qu'il s'agit de dépenses d'exploitation aussi longtemps qu'il n'y a pas création d'un nouveau bien en capital, qu'il n'y a pas accroissement de la valeur capitale normale du bien et

⁹⁰ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP.128-4/R2, « Location d'immeubles – Dépenses de nature courante et dépenses en capital », 30 décembre 2009.

⁹¹ 1987 CanLII 538 (C.A.).

qu'il n'y a pas remplacement d'un bien disparu par un autre. Le paragraphe 10⁹² mentionne également qu'il n'est pas pertinent dans le processus de détermination de la nature d'une dépense de savoir si la dépense est à court ou à long terme, si elle est susceptible ou non de se reproduire pendant la vie utile du bien, si elle est engagée une fois pour toutes, si elle procure ou non au bien un avantage durable ou si elle empêche ou non la détérioration du bien ou qu'elle représente ou non un déboursé important par rapport à la valeur du bien. Par ailleurs, le paragraphe 11⁹³ précise qu'il est primordial de connaître les réponses aux éléments suivants : la dépense accroît-elle la valeur normale du bien, la dépense a-t-elle eu pour effet de remplacer un bien disparu ou de créer un nouveau bien ou de ramener le bien à sa valeur normale? Ces deux positions ne sont donc pas totalement en accord avec celles préconisées par le fédéral.

Finalement, le bulletin mentionne des exemples de dépenses et le traitement fiscal jugé approprié.

TABLEAU 5 :
POSITIONS ADMINISTRATIVES DU QUÉBEC – EXEMPLES DE DÉPENSES

Description de la dépense	Éléments pertinents à considérer	Dépense courante vs en capital
Remplacer les fenêtres ou réfection complète du toit ou d'un système de tuyauterie.	Dépenses ne font que ramener l'immeuble à sa valeur normale.	Dépense courante.
Ajout d'un foyer.	Accroissement de la valeur normale de l'immeuble.	Dépense courante.
Ajout d'un garage.	Accroissement de la valeur normale de l'immeuble.	Dépense en capital.

4.2. AIDE GOUVERNEMENTALE ET PAIEMENT INCITATIF : INCIDENCES SUR LE COÛT EN CAPITAL ET SUR LA FRACTION NON AMORTIE DU COÛT EN CAPITAL

À la réception d'une aide gouvernementale ou d'un paiement incitatif en lien avec l'acquisition d'un bien amortissable, le coût global engagé par le contribuable s'en trouve alors modifié. De plus, des rajustements sont

⁹² REVENU QUÉBEC, *op. cit.*, note 90, par. 10.

⁹³ *Id.*, par. 11.

nécessaires, en ce qui a trait au coût en capital ou à la FNACC, si l'aide gouvernementale ou le paiement incitatif doit être remboursé par le contribuable ultérieurement. Ainsi, la présente section propose d'analyser toutes les situations possibles en lien avec la réception ou le remboursement de différents types d'aide.

Tout d'abord, le terme « aide » est large et peut être sous forme « de prime, de subvention, de prêt à remboursement conditionnel, de déduction de l'impôt ou d'allocation de placement, ou sous toute autre forme »⁹⁴.

Un contribuable peut recevoir une aide, notamment lorsqu'il acquiert un bien amortissable. Toutefois, avant de déterminer le traitement fiscal adéquat, il faut s'assurer que l'aide en question est reçue ou non relativement à ce type de bien. Si l'aide reçue n'est pas en lien avec l'acquisition d'un bien amortissable, les règles fiscales qui s'appliquent seront alors différentes de celles énoncées dans le présent texte⁹⁵. L'illustration 4 montre les différentes possibilités et le traitement fiscal alors applicable⁹⁶.

Pour déterminer si l'aide est relative à un bien amortissable, les critères qui servent à distinguer une dépense de nature capital d'une dépense courante selon la jurisprudence peuvent s'avérer utiles. Selon les conclusions de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *La Reine c. AEL Microtel Limited*⁹⁷, il est pertinent d'analyser l'intention, c'est-à-dire le but dans lequel l'aide a été versée par opposition à l'utilisation réelle qui en a été faite par le contribuable. Cette cause portait notamment sur le traitement à accorder à une subvention fondée en partie sur le nombre d'emplois créés. La Cour considéra que l'aide était de nature capital puisque l'objectif était l'installation d'une usine.

De plus, les règles fiscales qui s'appliquent lors de la réception d'une aide sont différentes selon le type d'aide reçue, c'est-à-dire selon qu'il s'agit d'une aide publique ou d'une aide privée.

⁹⁴ Par. 13(7.1) L.I.R.

⁹⁵ L'aide peut être reçue relativement à une immobilisation admissible ou à un bien non amortissable.

⁹⁶ L'illustration 4 ne présente toutefois pas les règles qui s'appliquent pour les subventions visées aux alinéas 12(1u) L.I.R. – subvention à l'isolation thermique des maisons ou à la conversion énergétique – et 56(1s) L.I.R. – subvention en vertu de programmes visés par le *Règlement de l'impôt sur le revenu*.

⁹⁷ 86 D.T.C. 6348 (C.A.F.).

4.2.1. Aide publique

Généralement, si une **aide d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre administration (ci-après « aide publique »)** est reçue ou est à recevoir, le coût en capital du bien amortissable est réputé être le coût réduit du montant de l'aide si le contribuable détient toujours ce bien à ce moment⁹⁸. Par contre, si le contribuable a déjà disposé du bien au moment où l'aide est reçue, il doit plutôt réduire la FNACC de la catégorie dans laquelle le bien était inclus avant sa disposition⁹⁹.

Par contre, ces règles générales ne s'appliquent pas dans les deux situations suivantes : lors de la réception d'un montant d'aide visé à l'alinéa 37(1)d) L.I.R et à la réception de tous les CII fédéraux reçus en vertu des paragraphes 127(5) et 127(6) L.I.R.

Concrètement, l'alinéa 37(1)d) L.I.R. vise les aides gouvernementales et les aides non gouvernementales reçues ou à recevoir relativement à des dépenses en capital ou à des dépenses courantes pour des activités de RS & DE. Par contre, aux fins de l'alinéa 37(1)d) L.I.R., les termes « aide gouvernementale » et « aide non gouvernementale » excluent expressément les aides reçues ou à recevoir en vertu des paragraphes 127(5) et 127(6) L.I.R., c'est-à-dire les CII, entre autres, sur des dépenses de RS & DE. Ainsi, les aides qui se qualifient en vertu de l'alinéa 37(1)d) L.I.R. viendront tout simplement réduire le compte de dépenses de RS & DE et non le coût en capital ou la FNACC des biens.

La deuxième exception s'applique lorsqu'un contribuable a déduit un montant en vertu des paragraphes 127(5) et 127(6) L.I.R. dans l'année d'imposition précédente¹⁰⁰. Dans cette situation, le coût en capital du bien est réduit, non pas dans l'année d'imposition où le contribuable a déduit le CII, mais dans l'année d'imposition subséquente. Ainsi, la seule différence entre cette règle et la règle générale énoncée précédemment est le moment où le coût en capital du bien est affecté. Évidemment, cette règle s'applique pourvu que le bien visé par l'aide n'ait pas fait l'objet d'une disposition avant ce moment. Si le bien a fait l'objet d'une disposition à ce moment, c'est plutôt la FNACC de la catégorie qui sera réduite¹⁰¹.

⁹⁸ Al. 13(7.1)f) L.I.R.

⁹⁹ Élément J dans la définition de FNACC au paragraphe 13(21) L.I.R.

¹⁰⁰ Al. 13(7.1)e) L.I.R.

¹⁰¹ Élément I dans la définition de FNACC au paragraphe 13(21) L.I.R.

Par ailleurs, lorsque le CII est demandé sur des dépenses en capital reliées à des activités de RS & DE, certaines précisions s'imposent. Dans ce cas précis, la *Loi de l'impôt sur le revenu* permet de déduire dans le calcul du revenu de l'année d'imposition où elles ont été engagées, certaines dépenses en capital effectuées pour de la RS & DE¹⁰². Il est également possible de demander sur ces mêmes dépenses en capital un crédit d'impôt pour la RS & DE¹⁰³. Par contre, pour éviter que ces mêmes dépenses reliées à l'acquisition de biens donnent aussi droit à la DPA, le paragraphe 37(6) L.I.R. précise qu'elles sont réputées déduites à titre d'amortissement en vertu de l'alinéa 20(1)a) L.I.R. et que le bien ainsi acquis est réputé faire l'objet d'une catégorie distincte. Comme le bien fait partie d'une catégorie distincte et que le solde de la FNACC de la catégorie est égal à zéro (étant donné que le montant payé pour acquérir le bien a été inclus dans le calcul du revenu à titre de dépense¹⁰⁴), le rajustement effectué selon l'alinéa 13(7.1)e) L.I.R. ou selon l'élément I de la définition de FNACC au paragraphe 13(21) L.I.R. vient automatiquement déclencher une récupération d'amortissement, conformément au paragraphe 13(1) L.I.R., égale au montant de l'aide reçue dans l'année d'imposition précédente, ce qui augmente alors le revenu du contribuable pour l'année en cours.

Il existe également des règles lorsque le montant de **l'aide publique discutée précédemment est remboursé** par le contribuable. Dans une telle situation, le traitement est identique que l'aide provienne ou non des CII ou de toute autre forme d'aide publique en lien avec l'acquisition d'un bien amortissable. Ainsi, dans tous les cas, l'aide remboursée augmente soit le coût en capital du bien¹⁰⁵ si le contribuable détient toujours le bien au moment du remboursement, soit la FNACC¹⁰⁶ de la catégorie à laquelle le bien appartenait si le bien a fait l'objet d'une disposition au moment du remboursement.

4.2.2. Aide privée

Les règles décrites à la section 4.2.1. ne s'appliquent pas aux aides privées reçues relativement à un bien amortissable. Ce type d'aide est visé à

¹⁰² Par. 37(1) L.I.R.

¹⁰³ Par 127(9) « crédit d'impôt à l'investissement » L.I.R.

¹⁰⁴ Si nous excluons le traitement fiscal des dépenses de matériel à vocations multiples reliées à des activités de RS & DE.

¹⁰⁵ Al. 13(7.1)d) L.I.R.

¹⁰⁶ Élément C dans la définition de FNACC au paragraphe 13(21) L.I.R.

l'alinéa 12(1)x) L.I.R et doit normalement être inclus dans le calcul du revenu du contribuable. Cependant, un contribuable peut exercer un choix afin de réduire le coût en capital des biens acquis plutôt que de s'imposer sur les aides reçues. Toutefois, le montant qui fait l'objet du choix doit se situer entre le montant de l'aide et le coût en capital du bien et il ne doit en aucun cas être supérieur au moins élevé d'un de ces deux éléments¹⁰⁷. Pour que le choix prévu au paragraphe 13(7.4) L.I.R s'applique, il n'est pas nécessaire que le bien amortissable soit acquis dans l'année courante. Il est également possible de faire le choix sur un bien amortissable acquis dans les trois années précédentes ou dans l'année subséquente. Par ailleurs, si l'aide privée est reçue après que le contribuable eut disposé du bien, aucune disposition législative ne vient permettre de réduire la FNACC et le paiement ainsi reçu doit alors être inclus en totalité dans le calcul du revenu selon l'alinéa 12(1)x) L.I.R.

Le traitement fiscal réservé au **remboursement de l'aide privée** dépend du choix qui a été fait ou non lors de la réception de l'aide. En effet, si l'aide reçue a diminué le coût en capital du bien à la suite d'un choix selon le paragraphe 13(7.4) L.I.R., le remboursement vient soit augmenter le coût en capital du bien en vertu de l'alinéa 13(7.4)b) L.I.R., s'il n'y a pas eu disposition du bien avant le remboursement, soit augmenter la FNACC¹⁰⁸, s'il y a eu disposition du bien avant ce moment. Par contre, si aucun choix n'a été effectué lors de la réception de l'aide, le montant du remboursement est alors pleinement déductible selon l'alinéa 20(1)hh) L.I.R.

L'illustration 5 tente de schématiser les différentes possibilités lors du remboursement d'une aide.

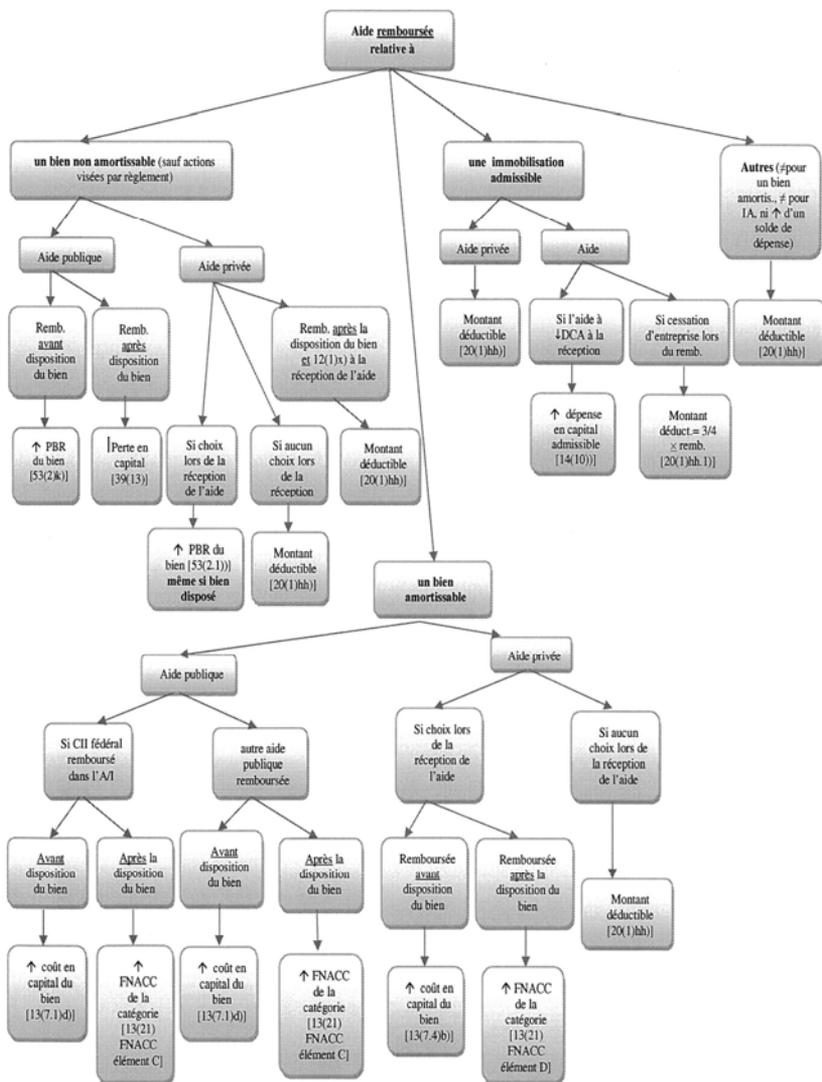
¹⁰⁷ Al. 13(7.4)c) à 13(7.4)e) L.I.R.

¹⁰⁸ Élément D dans la définition de FNACC au paragraphe 13(21) L.I.R.

**ILLUSTRATION 4 :
ARBRE DE DÉCISION – AIDE REÇUE OU À RECEVOIR**



**ILLUSTRATION 5 :
ARBRE DE DÉCISION – REMBOURSEMENT D'UNE AIDE**



5. REVUE DE CERTAINES CATÉGORIES D'AMORTISSEMENT

La majorité des catégories sont regroupées au paragraphe 1100(1) R.I.R. Le détail des biens faisant partie de chacune de ces catégories se trouve à l'annexe II R.I.R. Ainsi, pour déterminer à quelle catégorie un bien appartient, il suffit de consulter cette annexe.

5.1. CATÉGORIE DISTINCTE

Certains biens sont classés dans des catégories distinctes, c'est-à-dire qu'un seul bien fait partie de la catégorie. Il existe une règle générale pour déterminer si le bien fait partie d'une catégorie distincte ainsi que des règles particulières. La règle générale énoncée au paragraphe 1101(1) R.I.R. prévoit que si un contribuable possède plus d'une entreprise¹⁰⁹, les biens de chaque entreprise ne doivent pas être inclus dans la même catégorie. Les règles particulières prévoient plutôt que tel type de bien doit être inclus dans une catégorie distincte. À ce titre, les voitures de tourisme ayant un coût en capital supérieur à 30 000 \$¹¹⁰, les biens locatifs de plus de 50 000 \$¹¹¹, les bâtiments non résidentiels admissibles¹¹² ou les équipements à dépréciation rapide qui ont fait l'objet d'un choix¹¹³ font partie d'une catégorie distincte. La majorité des catégories distinctes sont créées par l'article 1101 R.I.R., mais d'autres articles de la loi peuvent aussi venir en créer¹¹⁴.

De plus, le transfert de biens entre personnes ayant un lien de dépendance ou les réorganisations de type transaction papillon peuvent également avoir un effet sur la catégorie d'amortissement. Dans de telles situations, les biens acquis sont réputés être, pour l'acquéreur, des biens de la même catégorie ou de la même catégorie distincte¹¹⁵ que pour le vendeur.

¹⁰⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-206R, « Entreprises distinctes », 29 octobre 1979. Pour déterminer si un contribuable a plus d'une entreprise, les critères énoncés au *Bulletin d'interprétation* IT-206R sont pertinents. Parmi ces critères, on trouve le degré de corrélation, d'entrelacement ou d'interdépendance entre les opérations commerciales.

¹¹⁰ Par. 1101(1af) R.I.R.

¹¹¹ Par. 1101(1ac) R.I.R.

¹¹² Par. 1101(5b.1) R.I.R.

¹¹³ Par. 1101(1ac) R.I.R.

¹¹⁴ Par. 13(14) et 37(6) L.I.R. à titre d'exemple.

¹¹⁵ Par. 1102(14) R.I.R.

5.2. PRINCIPALES CATÉGORIES D'AMORTISSEMENT

Plusieurs catégories sont assujetties à des règles particulières lorsqu'il s'agit de déterminer le montant disponible de DPA. La présente section n'a pas pour objectif de décrire toutes les catégories, mais plutôt de porter une attention particulière aux catégories qui ont connu récemment des modifications ou qui sont soumises à des règles particulières. De plus, nous avons tenté de présenter les principaux pièges ainsi que les principales interprétations techniques rendues sur la classification des biens à l'intérieur des catégories.

5.2.1. Bâtiments : catégorie 1 ou 3

Les bâtiments sont classés dans l'une ou l'autre des catégories selon leur date d'acquisition. Le tableau 6 résume les principales possibilités.

TABLEAU 6 :
BÂTIMENT – CATÉGORIE 1 OU 3 SELON LA DATE D'ACQUISITION

Date d'acquisition	Catégorie	Commentaires
Bâtiment acquis après 1978 et acquis avant 1988 ¹¹⁶	3 – Taux : 5 %	Les ajouts et les transformations à un bâtiment de la catégorie 3 doivent être inclus dans la catégorie 1 s'ils dépassent le moins élevé des montants suivants ¹¹⁷ : <ul style="list-style-type: none"> • 500 000 \$; • 25 % × coût en capital de l'immeuble (incluant le coût des rajouts compris dans les catégories 3, 6 ou 20 après 1987).
Bâtiment acquis après 1987	1 – Taux de base : 4 %	Majoration possible de la déduction de base de 2 % ou de 6 % selon l'utilisation du bâtiment.

La catégorie 1 comprend à la fois le bâtiment ainsi que les parties constituantes notamment les fils électriques, la plomberie, les appareils de chauffage, les ascenseurs. Toutefois, certaines de ces composantes sont exclues de la catégorie 1 notamment une structure consistant dans des machines ou du matériel de fabrication ou de transformation.

¹¹⁶ Certains bâtiments étaient inclus dans les catégories 6 ou 20 selon leur date d'acquisition.

¹¹⁷ Annexe II R.I.R. : le sous-alinéa k)(iv) de la catégorie 3 traite de cette particularité.

Le taux d'amortissement de base de la catégorie 1 est de 4 %. Toutefois, il est possible depuis le 19 mars 2007 de profiter d'une majoration de ce taux de base si certaines conditions sont respectées. Deux majorations différentes sont possibles, soit une de 6 % et une de 2 %.

Majoration du taux de base

C'est ainsi qu'un bâtiment qui n'a pas été acquis ni utilisé avant le 19 mars 2007¹¹⁸, et qui sert à la fabrication ou à la transformation, peut profiter d'une majoration du taux de base de 6 %¹¹⁹ pour atteindre un taux global de 10 %. Par ailleurs, pour profiter de cette majoration, le bâtiment doit être inclus dans une catégorie distincte¹²⁰, il doit être situé au Canada et 90 % de la superficie du bâtiment doit servir à la fabrication ou à la transformation à la fin de l'année d'imposition. Finalement, pour profiter de cette majoration, il est important que ce choix soit effectué dans une lettre jointe à la déclaration de revenus de l'année d'imposition dans laquelle le bâtiment est acquis¹²¹.

Si le bâtiment acquis ne répond pas aux exigences nécessaires pour profiter de la majoration de 6 %, il peut alors profiter de la seconde majoration de 2 %¹²² pour atteindre un taux global de 6 %. Dans ce cas-ci, le bâtiment doit être construit après le 18 mars 2007¹²³, être situé au Canada, servir à moins de 90 % à la fabrication ou à la transformation, mais au moins 90 % de la superficie du bâtiment doit servir à des fins non résidentielles¹²⁴ à la fin de l'année d'imposition. Finalement, pour profiter de ce taux d'amortissement majoré, le bâtiment doit être inclus dans une catégorie distincte et il est important de faire le choix dans une lettre jointe à la déclaration de revenus de l'année d'imposition dans laquelle le bâtiment est acquis¹²⁵.

¹¹⁸ Voir la définition de « bâtiment non résidentiel admissible » au paragraphe 1104(2) R.I.R. Voir également *Tax Window Files, op. cit.*, note 38, interprétation technique 2008-0271891E5, 1^{er} mai 2008.

¹¹⁹ Par. 1100(1a.1) R.I.R.

¹²⁰ Par. 1101(5b.1) R.I.R.

¹²¹ Par. 1101(5b.1) R.I.R.

¹²² Par. 1100(1a.2) R.I.R.

¹²³ *Supra*, note 118.

¹²⁴ L'expression « à des fins non résidentielles » n'est pas définie.

¹²⁵ Par. 1101(5b.1) R.I.R.

Tel qu'il a été expliqué précédemment, les bâtiments doivent être inclus dans une catégorie distincte si le contribuable désire profiter de la majoration. Par conséquent, si le contribuable renonce à inclure les bâtiments dans une catégorie distincte, il ne peut pas profiter d'un taux de DPA de 6 % ou de 10 % et ce sera le taux de DPA de base de 4 % qui s'appliquera selon les anciennes règles en vigueur.

Ajout ou modification à un bâtiment existant

Les paragraphes 1102(23) et 1102(24) R.I.R.¹²⁶ précisent qu'il est possible de demander la déduction supplémentaire pour un ajout ou une modification à un bâtiment existant. Cela est possible même si le bâtiment ne se qualifie pas de « bâtiment résidentiel admissible » en raison de la date de son acquisition qui serait antérieure au 19 mars 2007.

Pour ce faire, le coût de l'ajout ou de la modification est réputé constituer un bâtiment distinct. Il est donc essentiel d'inclure l'ajout ou la modification dans une catégorie distincte d'amortissement¹²⁷. Par la suite, il suffit de déterminer si les autres conditions d'application sont respectées, c'est-à-dire si le bâtiment est situé au Canada et s'il est utilisé à des fins non résidentielles. Le taux d'amortissement de l'ajout ou de la modification sera de 10 % si au moins 90 % de l'aire de plancher du bâtiment est utilisée à la fin de l'année d'imposition pour la fabrication ou la transformation au Canada de marchandises destinées à la vente ou à la location. Pour déterminer le pourcentage d'utilisation, il suffit de calculer l'aire de plancher totale du bâtiment mais en considérant également l'ajout ou la modification¹²⁸. Le taux d'amortissement de l'ajout ou de la modification sera de 6 % si au moins 90 % de l'aire de plancher du bâtiment est utilisée à la fin de l'année d'imposition à une fin non résidentielle au Canada et qu'il ne se qualifie pas à la majoration de 6 %. Encore une fois, pour déterminer le pourcentage d'utilisation, il suffit de calculer l'aire de plancher totale du bâtiment mais en considérant également l'ajout ou la modification.

¹²⁶ Voir également *Tax Window Files*, *op. cit.*, note 118, interprétation technique 2008-0271891E5, « Bâtiment non résidentiel », 1^{er} mai 2008.

¹²⁷ Il est nécessaire de faire le choix dans une lettre envoyée à l'ARC lors de la production de la déclaration de revenus.

¹²⁸ Par. 1102(24) R.I.R.

Interprétations techniques récentes

Récemment, trois nouvelles interprétations techniques sont venues discuter des catégories d'amortissement pour des biens précis visés par la catégorie 1.

La première interprétation¹²⁹ portait sur le classement des aires de stationnement dans un garage souterrain et plus précisément répondait à la question de savoir si le bien devait être inclus à l'alinéa q) de la catégorie 1 ou plutôt à l'alinéa c) de la catégorie 17. L'ARC statua en faveur de la catégorie 1.

La deuxième interprétation technique¹³⁰ indiquait qu'une « maison mobile » installée sur des fondations permanentes et pour laquelle les services publics étaient installés devait être classée dans la catégorie 1. Par contre, elle indiquait également qu'une maison mobile non installée sur des fondations permanentes est considérée comme une remorque et est donc classée à l'alinéa e) de la catégorie 10¹³¹.

La troisième interprétation technique¹³² portait principalement sur l'amortissement des aires de camping, mais traitait indirectement de la catégorie pour les fosses septiques construites sur de tels sites. L'ARC concluait qu'il était possible de considérer les aires de camping comme des constructions de surface et ainsi de les classer dans la catégorie 17. Toutefois, l'ARC précisait que cette classification demeure une question de fait et que pour les classer dans cette catégorie, le contribuable doit répondre par l'affirmative à chacun des trois critères suivants :

- 1) le terrain qui devient construction en surface doit afficher un changement de configuration nettement discernable;

¹²⁹ *Tax Window Files, op. cit.*, note 38, interprétation technique 2008-026753117, « Underground Parking Lots – Class 1(q) or 17(c) », 27 mars 2008.

¹³⁰ *Tax Window Files, op. cit.*, note 38, interprétation technique 2008-029653117, « CCA Class : Mobiles Homes », 10 novembre 2008.

¹³¹ *Id.*

¹³² *Tax Window Files, op. cit.*, note 38, interprétation technique 2007-025488117, « Amortissement d'une aire de camping », 8 janvier 2008.

- 2) l'actif doit occuper un espace délimité et identifiable. Il doit exiger, à divers degrés, un apport en matériaux pour pouvoir remplir la fonction à laquelle il est destiné;
- 3) l'actif a un besoin et un coût récurrents d'entretien pour conserver son identité et sa vocation.

Ces trois critères sont fondés sur l'arrêt *Mont-Sutton inc c. La Reine*¹³³.

Ainsi, l'ARC est d'avis que l'aire de camping est une construction de surface si l'aménagement dépasse le simple défrichage et nivellement du terrain.

Finalement, l'ARC conclut que les fosses septiques sont considérées comme des « structures » aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et qu'elles sont des biens de la catégorie 1 ou 3 selon leur date d'acquisition. Cette dernière interprétation¹³⁴ mentionne également que les piscines construites sur les aires de camping sont considérées comme des réservoirs pour emmagasiner de l'eau et qu'elles se qualifient à l'alinéa e) de la catégorie 6.

¹³³ 99 D.T.C. 5463 (C.A.F.) (ci-après « *Mont-Sutton* »). Dans l'affaire *Mont-Sutton*, la Cour d'appel fédérale a déterminé que les pistes de ski constituaient des constructions en surface semblables aux autres constructions énumérées à la catégorie 17c) de l'annexe II R.I.R. à la lumière de ces trois critères qui sont des caractéristiques communes aux cinq espèces de construction en surface de cette catégorie.

¹³⁴ *Tax Window Files, op. cit.*, note 132.

TABLEAU 7 :
INTERPRÉTATION TECHNIQUE – CATÉGORIES POUR AIRES
DE STATIONNEMENT, « MAISONS MOBILES » ET AIRES DE CAMPING

Question	Réponse	Référence
Aires de stationnement dans un garage souterrain.	Catégorie 1	<i>Tax Window Files, op. cit.</i> , note 129.
Maison mobile non installée sur des fondations permanentes.	Catégorie 10e) (remorque)	<i>Tax Window Files, op. cit.</i> , note 130.
Maison mobile installée sur des fondations permanentes et services publics installés.	Catégorie 1	<i>Id.</i>
Aires de camping.	Question de fait	<i>Tax Window Files, op. cit.</i> , note 132. Catégorie 17c) si les trois critères sont respectés : 1. Le terrain qui devient construction en surface doit afficher un changement de configuration nettement discernable. 2. Actif doit occuper un espace délimité et identifiable + doit exiger, à divers degrés, un apport en matériaux pour pouvoir remplir la fonction à laquelle il est destiné. 3. Actif a un besoin et un coût récurrents d'entretien pour conserver son identité et sa vocation.
Fosses septiques sur l'aire de camping.	Catégorie 1 ou 3 selon la date d'acquisition – représente une « structure ».	<i>Tax Window Files, op. cit.</i> , note 132.
Piscine sur l'aire de camping.	Catégorie 6e)	<i>Tax Window Files, op. cit.</i> , note 132. Interprétation technique basée sur deux jugements ¹³⁵ .

¹³⁵ *Oriole Park Fairways Limited c. MRN*, 56 D.T.C. 537 (C.C.I.) et *Amelia Podhorn c. MRN*, 66 D.T.C. 223 (C.C.I.).

5.2.2. Matériel roulant : catégorie 10

Parmi les principaux biens inclus dans la catégorie 10, nous y retrouvons le matériel roulant non inclus dans une autre catégorie. Ainsi, pour classer du matériel roulant dans cette catégorie, il faut s'assurer que le bien n'est pas visé par une autre catégorie. À titre d'exemple, un camion ou un tracteur conçu pour transporter des marchandises et utilisé principalement à cette fin dans une entreprise qui consiste notamment à transporter des marchandises et dont le « poids nominal brut du véhicule » dépasse 11 788 kilogrammes fait partie de la catégorie 16. De plus, les voitures de tourisme dont le coût individuel dépasse 30 000 \$ font partie de la catégorie 10.1 et non de la catégorie 10.

Catégorie d'amortissement – Camion à ordures

Lors de la Table ronde 2009 organisée lors du congrès de l'Association de planification fiscale et financière, une question portait sur la catégorie d'amortissement pour un camion à ordures¹³⁶ utilisé principalement pour transporter des ordures dans l'entreprise de la société. L'ARC a mentionné que les camions pouvaient être inclus dans la catégorie 16 pourvu que les autres conditions prévues fussent remplies.

Interprétations techniques – Précision catégorie 10

La catégorie 10 inclut également les autocaravanes¹³⁷ et les véhicules tout terrain¹³⁸ tel qu'il a été confirmé lors de récentes interprétations techniques.

¹³⁶ « Table ronde sur la fiscalité fédérale », dans *Congrès 2009*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2010, pp. 49:1-90, question 8, à la page 49:22.

¹³⁷ *Tax Window Files*, *op. cit.*, note 38, interprétation technique 2003-0045525, « Motor Home », 23 décembre 2003.

¹³⁸ *Tax Window Files*, *op. cit.*, note 38, interprétation technique 2002-0141367, « Classification of an ATV », 6 juin 2002.

5.2.3. Voitures de tourisme de plus de 30 000 \$: catégorie 10.1

Tel qu'il a été mentionné précédemment, les voitures de tourisme dont le coût en capital est supérieur à 30 000 \$¹³⁹ sont classées dans la catégorie 10.1 plutôt que dans la catégorie 10. La particularité de cette catégorie repose sur des règles spécifiques qui viennent limiter la DPA qu'un contribuable peut demander sur les biens acquis.

Avant de s'attarder aux règles spécifiques visant les voitures de tourisme, il est important de bien comprendre les biens qui font partie de cette catégorie. Le terme « voiture de tourisme » est défini au paragraphe 248(1) L.I.R et vise une automobile acquise après le 17 juin 1987 ou une automobile louée par contrat de location conclu, prolongé ou renouvelé après le 17 juin 1987. Ainsi, pour comprendre le sens de ce terme, il faut se référer à la définition de ce qui constitue une automobile. La loi définit le terme « automobile »¹⁴⁰ comme un véhicule à moteur conçu pour le transport des passagers et comptant un maximum de neuf places assises, y compris celle du conducteur. De plus, la définition vient préciser les véhicules qui ne sont pas considérés comme des automobiles. Ainsi, lorsqu'un véhicule est acquis pour un coût en capital supérieur à 30 000 \$, il est important de vérifier si ce bien est considéré comme une automobile aux fins de la loi, car si ce n'est pas le cas, le bien sera alors inclus dans la catégorie 10.

Les ambulances, les véhicules d'intervention d'urgence clairement identifiés, les véhicules acquis principalement pour servir de taxi ou les autobus utilisés dans une entreprise consistant à transporter des passagers sont notamment exclus de la définition d'automobile. De plus, certains véhicules à moteur de type fourgonnette ou camionnette sont exclus de la définition.

En effet, une fourgonnette ou une camionnette qui compte **un maximum de trois places assises**, y compris celle du conducteur, n'est pas considérée comme une automobile si au cours de l'année d'imposition où elle est acquise, elle est utilisée **principalement** pour le transport de marchandises ou de matériel en vue de gagner un revenu. Le terme « principalement » renvoie à 50 % et plus.

¹³⁹ Le plafond de 30 000 \$ s'applique aux acquisitions de voitures de tourisme depuis le 1^{er} janvier 2001. L'article 7307 R.I.R. indique les montants prescrits selon l'année d'acquisition du véhicule.

¹⁴⁰ Par. 248(1) « automobile » L.I.R.

Si le véhicule de type fourgonnette ou camionnette compte **plus de trois places assises**, le véhicule n'est pas considéré comme une automobile pourvu qu'il soit utilisé, au cours de l'année d'imposition où il est acquis, en totalité ou presque totalité pour le transport de marchandises, de matériel ou de passagers en vue de gagner un revenu. Le terme « totalité ou presque totalité » renvoie à 90 % et plus.

Limites visant les voitures de tourisme

Dans un premier temps, l'alinéa 13(7)g) L.I.R. limite, aux fins des règles sur l'amortissement, le coût en capital du bien admissible à 30 000 \$¹⁴¹, et ce, peu importe le prix réellement payé pour le bien. Dans un deuxième temps, le paragraphe 1101(1af) R.I.R. exige une catégorie distincte d'amortissement pour chaque voiture de tourisme acquise. Dans un troisième temps, le paragraphe 1100(2.5) R.I.R. permet au contribuable de demander une DPA dans l'année de la disposition du bien, ce qui est contraire à la règle générale. La déduction permise est égale à la moitié de l'amortissement que le contribuable aurait pu demander si le bien n'avait pas été vendu au cours de l'année d'imposition. Cette règle existe, entre autres, parce que le paragraphe 20(16.1) L.I.R. refuse qu'une perte finale soit déduite dans l'année de la disposition, et ce, même si le bien qui a fait l'objet de la disposition est le dernier bien de la catégorie. Enfin, la disposition d'une voiture de tourisme ne peut pas entraîner de récupération d'amortissement imposable tel que le prévoit le paragraphe 13(2) L.I.R.

La loi limite également la déductibilité des frais de location¹⁴² ainsi que les intérêts payés¹⁴³ sur un prêt contracté pour l'achat d'une automobile.

5.2.4. Matériel électronique : catégorie 52

Le matériel électronique universel de traitement de l'information, notamment les ordinateurs, et les logiciels de système ont au fil des ans été classés dans différentes catégories d'amortissement. Le tableau 8 ci-après résume les différentes règles applicables depuis le 22 mars 2004.

¹⁴¹ Les 30 000 \$ peuvent être augmentés du montant des taxes non récupérées sur un achat de 30 000 \$, soit pour un maximum de 33 862,50 \$.

¹⁴² Art. 67.3 L.I.R.

¹⁴³ Art. 67.2 L.I.R.

TABLEAU 8 :
CATÉGORIES D'AMORTISSEMENT SELON LA DATE D'ACQUISITION –
ORDINATEUR ET LOGICIEL

Catégorie d'amortissement selon la date d'acquisition	Acquis <u>avant</u> le 23 mars 2004	Acquis après le 22 mars 2004 mais avant le 19 mars 2007	Acquis après le 18 mars 2007 mais avant le 28 janvier 2009	Acquis après le 27 janvier 2009 mais avant février 2011
Catégorie d'amortissement.	10	45	50	52
Taux d'amortissement.	30 %	45 %	55 %	100 %
Demi-taux applicable?	Oui	Oui	Oui	Non

Toutefois, pour bénéficier du taux avantageux de la catégorie 52, les biens acquis doivent respecter **toutes** les conditions suivantes¹⁴⁴ :

- les biens sont situés au Canada;
- les biens sont acquis par le contribuable soit pour être utilisés dans une entreprise exploitée au Canada par le contribuable, soit en vue d'être loués par le contribuable à un preneur qui s'en sert dans une entreprise exploitée au Canada ou en vue de tirer un revenu de biens situés au Canada;
- les biens acquis n'ont pas été utilisés, ni acquis en vue d'être utilisés, à quelque fin que ce soit avant d'être acquis par le contribuable.

Si les conditions mentionnées précédemment ne sont pas toutes respectées, les biens seront classés dans la catégorie 50.

La catégorie 52 s'applique également à du matériel informatique (ordinateur et logiciel) acquis après le 27 janvier 2009 dans le cadre d'activités de fabrication et de transformation. Ainsi, ces biens pourront profiter de la DPA de 100 % au cours de l'année d'acquisition¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Voir notamment *Tax Window Files, op. cit.*, note 38, interprétation technique 2009-0315881M4, « CCA Class 52 », 26 mai 2009.

¹⁴⁵ Annexe II R.I.R. : catégorie 29 c)(iii).

5.2.5. Améliorations locatives : catégorie 13

Description des biens

Les biens qui sont des tenures à bail sont inclus dans la catégorie 13. Le paragraphe 3 du *Bulletin d'interprétation* IT-464R¹⁴⁶ définit l'expression « tenure à bail » comme étant « le droit d'un locataire relatif à un bien corporel loué ». Ainsi, un locataire qui loue un bien acquiert une tenure à bail relativement à ce bien même s'il a ou non engagé un coût pour ce droit¹⁴⁷. Par contre, un bien amortissable est acquis uniquement lorsque le contribuable engage un coût en capital pour le bien en question. Le coût en capital à inclure à la catégorie 13 comprend tous les montants dépensés en vue d'apporter des améliorations ou des modifications à des biens loués¹⁴⁸. Ainsi, l'expression « améliorations locatives » est communément utilisée pour désigner les biens inscrits dans cette catégorie d'amortissement.

Il est important de mentionner qu'une tenure à bail ne comprend pas le coût des améliorations ou des modifications apportées par le propriétaire d'un bien à la demande du locataire¹⁴⁹. De plus, si, à son départ, un locataire laisse en place les améliorations ou les modifications qu'il a apportées, le propriétaire n'est pas censé avoir acquis le bien en question par don, legs ou héritage et il n'a donc pas le droit de demander une DPA à l'égard de ce bien¹⁵⁰.

Règles particulières – Déduction pour amortissement

Le calcul de la DPA à l'égard des biens de la catégorie 13 comporte plusieurs règles particulières, à savoir :

- la méthode linéaire d'amortissement doit être utilisée;
- l'amortissement se calcule pour chaque unité de coût en capital d'une tenure à bail;

¹⁴⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-464R, « DPA-Tenure à bail », 25 octobre 1985, par. 3.

¹⁴⁷ *Id.*

¹⁴⁸ Par. 1102(4) R.I.R.

¹⁴⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 146, par. 7.

¹⁵⁰ *Id.*, par. 8.

- toutes les unités de coût en capital sont regroupées dans une seule catégorie d'amortissement à moins qu'une catégorie distincte soit prévue selon l'article 1101 R.I.R.¹⁵¹;
- les améliorations locatives sont amorties selon la durée du bail. Toutefois, si le bail comprend une ou plusieurs périodes de renouvellement, les améliorations locatives seront amorties sur la durée du bail incluant la première période de renouvellement;
- par ailleurs, les améliorations locatives doivent être amorties sur une période minimale de six ans en considérant la règle de la demi-année dans l'année d'acquisition;
- l'amortissement annuel permis ne peut excéder en tout temps le solde de la FNACC de la catégorie;
- le total des déductions permises pour une unité de coût en capital ne doit jamais excéder le coût en capital total de l'unité en question¹⁵². L'alinéa 3c) de l'annexe III R.I.R. prévoit cette dernière particularité.

Plus précisément, la DPA se calcule selon les règles décrites à l'alinéa 1100(1)b) R.I.R. et à l'annexe III R.I.R. L'alinéa 1100(1)b) R.I.R. prévoit que seulement la moitié de la DPA peut être demandée dans la première année où les coûts ont été engagés.

L'annexe III R.I.R. prévoit que le montant qui peut être déduit dans une année d'imposition est le **moindre** des éléments suivants :

¹⁵¹ *Id.*, par. 18.

¹⁵² *Id.*, par. 16. Voir également l'alinéa 3c) de l'annexe III R.I.R.

- $1/5 \times \text{Coût en capital de l'unité}$ ¹⁵³
- $\text{Coût en capital de l'unité} \times \frac{1}{\text{Nombre d'années restantes au bail au moment où la dépense est contractée}^{154} + 1 \text{ période de renouvellement}^{155}}$
- Coût non déprécié à la fin de l'année d'imposition des biens de la catégorie (FNACC).

Disposition d'une tenure à bail

Le moment de la disposition d'une tenure à bail est, selon le *Bulletin d'interprétation* IT-464R¹⁵⁶ :

- la date d'expiration du bail, sauf si le contribuable continue à occuper les lieux en vertu d'une location à terme ou d'une autre façon continue;
- la date de l'annulation du bail si elle précède la date d'expiration;
- la date de cession du bail par le locataire, sauf dans le cas de la sous-location d'un bien loué;
- la date de la conversion d'une tenure à bail en une propriété foncière libre.

Ainsi, il est possible de demander une perte finale lors de la disposition d'une tenure à bail pourvu que le locataire dispose de toutes les tenures à bail de la catégorie 13 et qu'aucune nouvelle tenure à bail ne soit acquise avant la fin de l'année.

¹⁵³ Art. 2 de l'annexe III R.I.R.

¹⁵⁴ *Id.*

¹⁵⁵ L'ajout de la période de renouvellement du bail est indiqué à l'alinéa 3b) de l'annexe III R.I.R.

¹⁵⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 146, par. 9.

Acquisition du bien

Le paragraphe 13(5.1) L.I.R. prévoit des règles particulières si le contribuable devient propriétaire du bien sur lequel il avait un droit de tenure à bail avant l'acquisition. Dans cette situation, le contribuable est réputé avoir disposé du droit de tenure à bail pour un produit de disposition égal au coût en capital du droit de tenure à bail avant l'acquisition du bien moins le total des déductions demandées à l'égard de la tenure à bail pour les années d'imposition antérieures. Le produit de disposition ne peut en aucun cas être inférieur à zéro. Le nouveau bien acquis est alors réputé être un bien amortissable d'une catégorie et son coût en capital est égal au coût en capital de la tenure à bail et les DPA demandées antérieurement sur la tenure à bail doivent être considérées à titre de déduction sur le nouveau bien acquis.

5.2.6. Biens de fabrication et de transformation : catégorie 29, 39 ou 43

Au cours des dernières années, plusieurs changements ont été apportés au classement des biens utilisés dans le cadre d'activités de fabrication et de transformation. Le tableau 9 illustre ces différents changements.

TABLEAU 9 :
CATÉGORIE 29, 39 OU 43 SELON LA DATE D'ACQUISITION

	Acquisition avant 1988	Après 1987 et avant le 26 février 1992	Après le 25 février 1992 et avant le 19 mars 2007	Après le 18 mars 2007 et avant le 1 ^{er} janvier 2011	Biens acquis après le 31 décembre 2011
Catégorie	29	39	43	29	43
Amortissement linéaire ou dégressif	Linéaire	Dégressif	Dégressif	Linéaire	Dégressif
Taux	25 %, 50 %, 25 %	25 % depuis 1991	30 %	25 %, 50 %, 25 %	30 %

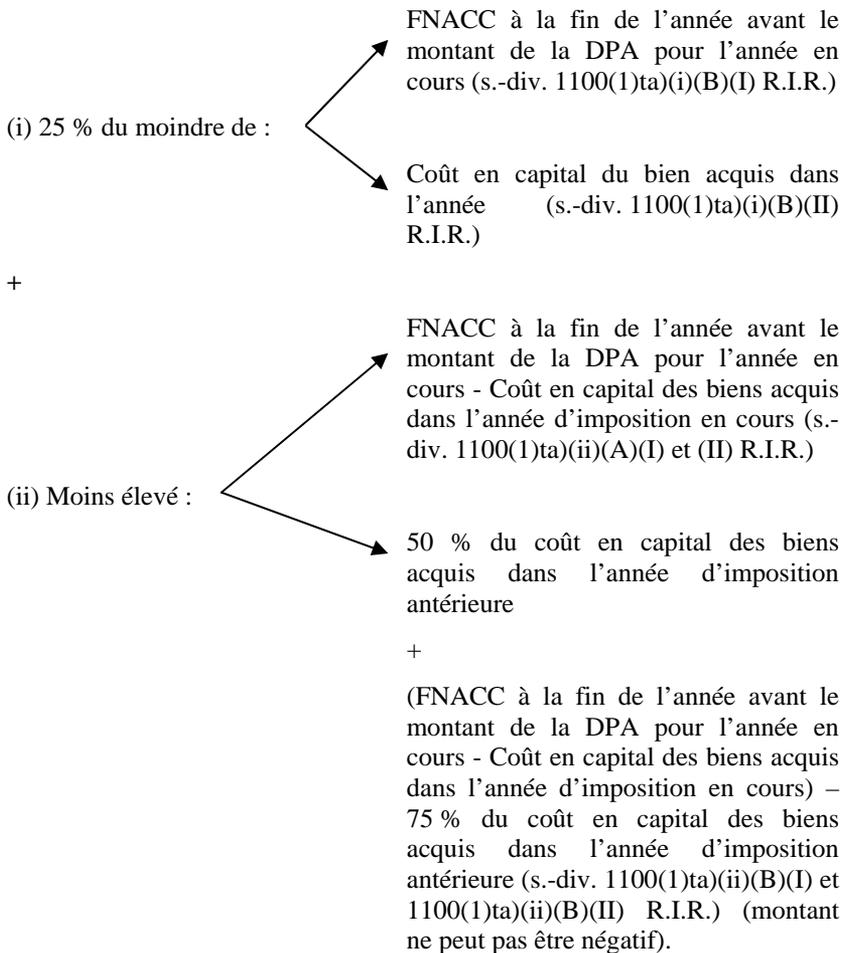
La *Loi de l'impôt sur le revenu* et le *Règlement de l'impôt sur le revenu* ne définissent pas ce qui constitue de la fabrication ou de la transformation. Par contre, le paragraphe 1104(9) R.I.R. précise que le terme ne comprend pas les activités reliées à l'agriculture, la pêche, l'exploitation forestière, la construction, le pétrole, les mines et le gaz.

Catégorie 29

Ainsi, font partie de la catégorie 29 les biens acquis depuis le 19 mars 2007 et ceux qui seront acquis avant le 1^{er} janvier 2011. Cette catégorie comporte plusieurs particularités dont la méthode d'amortissement qui est linéaire. Les autres particularités sont résumées comme suit :

- Le coût en capital du bien est généralement amorti sur trois ans compte tenu de la règle du « demi-taux » qui s'applique à l'année d'acquisition du bien.
- Si la société décide de ne pas demander la totalité de la DPA au cours d'une année d'imposition antérieure, tout solde non déduit peut être reporté à l'année suivante.
- Malgré le fait que la DPA soit calculée selon une méthode linéaire, les biens ne sont pas pour autant classés dans des catégories distinctes.

Le calcul de la DPA sur cette catégorie peut devenir complexe lorsque la société acquiert des biens et en dispose au cours d'un même exercice. L'alinéa 1100(1)ta) R.I.R. expose la façon de calculer cette déduction.



Exemples

Le premier exemple prévoit une situation très simple où il n'y a qu'une seule acquisition au cours de l'exercice. Le deuxième exemple reprend les mêmes données que dans le premier, mais fait la démonstration qu'il est possible de ne pas demander, par choix, d'amortissement dans une année antérieure sans pour autant pénaliser le contribuable dans les années subséquentes. Le troisième exemple illustre une situation où il y a acquisition d'un bien, mais également disposition d'un bien acquis dans une

année antérieure. Le dernier exemple présente une situation où il y a acquisition de biens dans deux années d'imposition consécutives.

Exemple 1

En 2010, la société X inc. a déboursé la somme de 100 000 \$ pour acquérir un nouveau bien. Le bien acquis se classe dans la catégorie 29. La société X inc. aimerait connaître l'amortissement qu'elle peut réclamer sur ce bien pour les années 2010, 2011 et 2012.

Formule		2010	2011	2012
(i) 25 % du moindre de :	FNACC à la fin de l'A/I :	$25\% \times 100\,000\ \$ = 25\,000\ \$$	$25\% \times 75\,000\ \$ = 18\,750\ \$$	$25\% \times 25\,000\ \$ = 6\,250\ \$$
	CC bien acquis dans l'année :	$25\% \times 100\,000\ \$ = 25\,000\ \$$	$25\% \times 0\ \$ = 0\ \$$	$25\% \times 0\ \$ = 0\ \$$
(ii) Moins élevé :	FNACC à la fin de l'A/I - Coût en capital des biens acquis dans l'année	$100\,000 - 100\,000\ \$ = 0\ \$$	$75\,000 - 0 = 75\,000\ \$$	$25\,000\ \$ - 0\ \$ = 25\,000\ \$$
	50 % × CC biens acquis A/I antérieure + (FNACC à la fin de l'année - Coût en capital des biens acquis dans l'année) - 75 % du coût en capital des biens acquis dans l'A/I antérieure	$0\ \$ + (100\,000\ \$ - 100\,000\ \$) - (75\% \times 0\ \$) = 0\ \$$ $0\ \$ + 0\ \$ = 0\ \$$	$50\% \times 100\,000\ \$ = 50\,000\ \$$ $+ (75\,000\ \$ - 0\ \$) - (75\% \times 100\,000\ \$) = 0\ \$$ $50\,000\ \$ + 0\ \$ = 50\,000\ \$$	$50\% \times 0 = 0\ \$$ $+ (25\,000\ \$ - 0\ \$) - 75\% \times 0\ \$ = 25\,000\ \$$ $0 + 25\,000\ \$ = 25\,000\ \$$
TOTAL (i) + (ii) (amortissement fiscal de l'année)		$25\,000\ \$ + 0\ \$ = 25\,000\ \$$	$0 + 50\,000\ \$ = 50\,000\ \$$	$0 + 25\,000\ \$ = 25\,000\ \$$
FNACC fin de l'année après DPA		75 000 \$	25 000 \$	0 \$
<u>Acronyme :</u> CC : coût en capital A/I : année d'imposition DPA : déduction pour amortissement				

La société X peut réclamer respectivement 25 000 \$, 50 000 \$ et 25 000 \$ d'amortissement fiscal pour les années 2010, 2011 et 2012. Ainsi, à la fin de l'année d'imposition 2012, la société aura amorti ce bien en totalité.

Exemple 2

En 2010, la société X inc. a déboursé la somme de 100 000 \$ pour acquérir un nouveau bien. Le bien acquis se classe dans la catégorie 29. La société X a fait le choix de ne pas réclamer d'amortissement fiscal sur ce bien en 2010 puisqu'elle avait réalisé des pertes importantes. Compte tenu de ce choix, la société X inc. aimerait connaître l'amortissement fiscal dont elle peut se prévaloir sur ce bien pour les années 2011 et 2012.

Formule		2010	2011	2012
(i) 25 % du moindre de :	FNACC à la fin de l'A/I:	$25\% \times 100\,000 \$ = 25\,000 \$$	$25\% \times 100\,000 \$ = 25\,000 \$$	$25\% \times 25\,000 \$ = 6\,250 \$$
	CC bien acquis dans l'année :	$25\% \times 100\,000 \$ = 25\,000 \$$	$25\% \times 0 \$ = 0 \$$	$25\% \times 0 \$ = 0 \$$
(ii) Moins élevé :	FNACC à la fin de l'A/I - Coût en capital des biens acquis dans l'année	$100\,000 \$ - 100\,000 \$ = 0 \$$	$100\,000 \$ - 0 \$ = 100\,000 \$$	$25\,000 \$ - 0 \$ = 25\,000 \$$
	50 % × CC biens acquis A/I antérieure + (FNACC à la fin de l'année - Coût en capital des biens acquis dans l'année) - 75 % du coût en capital des biens acquis dans l'A/I antérieure	$0 \$ + (100\,000 \$ - 100\,000 \$) - (75\% \times 0 \$) = 0 \$$ $0 \$ + 0 \$ = 0 \$$	$50\% \times 100\,000 \$ = 50\,000 \$$ $+ (100\,000 \$ - 0) - (75\% \times 100\,000 \$) = 25\,000 \$$ $50\,000 \$ + 25\,000 \$ = 75\,000 \$$	$50\% \times 0 \$ = 0 \$ + (25\,000 \$ - 0 \$) - 75\% \times 0 = 25\,000 \$$ $0 + 25\,000 \$ = 25\,000 \$$
TOTAL (i) + (ii) (amortissement fiscal de l'année)		$25\,000 \$ + 0 \$ = 25\,000 \$$ (choix 0 amortissement)	$0 \$ + 75\,000 \$ = 75\,000 \$$	$0 \$ + 25\,000 \$ = 25\,000 \$$
FNACC fin de l'année après DPA		100 000 \$	25 000 \$	0 \$
Acronyme : CC : coût en capital A/I : année d'imposition DPA : déduction pour amortissement				

L'exemple 2 démontre que même si la société ne demande pas de déduction pour la première année d'imposition, le bien pourra être amorti en totalité sur trois ans. Ainsi, l'amortissement dont elle ne s'est pas prévalué dans la première année peut automatiquement être demandé dans la deuxième année d'imposition. La société peut donc demander respectivement 75 000 \$ et 25 000 \$ de DPA pour les années 2011 et 2012. **Ainsi, à la fin de l'année d'imposition 2012, la société aura amorti en totalité ce bien.**

Exemple 3

Les registres comptables de la société X inc. indiquent que les opérations suivantes ont été réalisées :

2010 : Acquisition d'un nouveau bien pour un coût en capital de 100 000 \$;

2011 : Disposition du bien acquis en 2010 pour 80 000 \$,
Acquisition d'un nouveau bien pour 50 000 \$.

Tous les biens acquis se classent dans la catégorie 29. Compte tenu de ces opérations, la société X inc. aimerait connaître l'amortissement fiscal qu'elle peut réclamer sur ces biens pour les années 2010, 2011 et 2012.

Formule		2010	2011	2012
(i) 25 % du moindre de :	FNACC à la fin de l'A/I :	$25\% \times 100\,000\ \$ = 25\,000\ \$$	$25\% \times (75\,000\ \$ + 50\,000\ \$ - 80\,000\ \$) = 11\,250\ \$$	$25\% \times 33\,750\ \$ = 8\,438\ \$$
	CC bien acquis dans l'année :	$25\% \times 100\,000\ \$ = 25\,000\ \$$	$25\% \times 50\,000\ \$ = 12\,500\ \$$	$25\% \times 0\ \$ = 0\ \$$
(ii) Moins élevé :	FNACC à la fin de l'A/I - Coût en capital des biens acquis dans l'année	$100\,000\ \$ - 100\,000\ \$ = 0\ \$$	$(45\,000\ \$ - 50\,000\ \$) = 0\ \$$ (ne peut être négatif)	$33\,750\ \$ - 0\ \$ = 33\,750\ \$$
	50 % × CC biens acquis A/I antérieure + (FNACC à la fin de l'année - Coût en capital des biens acquis dans l'année) - 75 % du coût en capital des biens acquis dans l'A/I antérieure	$0\ \$ + (100\,000\ \$ - 100\,000\ \$) - (75\% \times 0\ \$) = 0\ \$ + 0\ \$ = 0\ \$$	$50\% \times 100\,000\ \$ = 50\,000\ \$ + (45\,000\ \$ - 50\,000\ \$) - (75\% \times 100\,000\ \$) = 0\ \$ + 50\,000\ \$ + 0\ \$ = 50\,000\ \$$	$50\% \times 50\,000\ \$ = 25\,000\ \$ + (33\,750\ \$ - 0\ \$) - 75\% \times 50\,000\ \$ = 0\ \$$ (pas négatif) $25\,000\ \$ + 0\ \$ = 25\,000\ \$$
TOTAL (i) + (ii) (amortissement fiscal de l'année)		$25\,000\ \$ + 0\ \$ = 25\,000\ \$$	$11\,250\ \$ + 0\ \$ = 11\,250\ \$$	$0\ \$ + 25\,000\ \$ = 25\,000\ \$$
FNACC fin de l'année après DPA		75 000 \$	33 750 \$	8 750 \$
Acronyme : CC : coût en capital A/I : année d'imposition DPA : déduction pour amortissement				

La disposition du bien vient influencer sur la DPA qu'il est possible de demander sur le nouveau bien. En effet, si aucun autre bien n'avait été acquis en 2011, la société aurait réalisé une récupération d'amortissement de 5 000 \$. Ainsi, l'amortissement total sur le bien acquis en 2011 est réduit de cette récupération. La société peut donc réclamer respectivement 25 000 \$, 11 250 \$ et 25 000 \$ de DPA pour les années 2010, 2011 et 2012.

Exemple 4

Les registres comptables de la société X inc. indiquent que les opérations suivantes ont été réalisées :

2010 : Acquisition d'un nouveau bien pour un coût en capital de 100 000 \$;

2011 : Acquisition d'un nouveau bien pour 50 000 \$.

Tous les biens acquis se classent dans la catégorie 29. Compte tenu de ces opérations, la société X inc. aimerait connaître l'amortissement fiscal dont elle peut se prévaloir sur ces biens pour les années 2010, 2011 et 2012.

Formule		2010	2011	2012
(i) 25 % du moindre de :	FNACC à la fin de l'A/I :	$25\% \times 100\,000 \$ = 25\,000 \$$	$25\% \times (75\,000 + 50\,000) = 31\,250 \$$	$25\% \times 62\,500 \$ = 15\,625 \$$
	CC bien acquis dans l'année :	$25\% \times 100\,000 \$ = 25\,000 \$$	$25\% \times 50\,000 \$ = 12\,500 \$$	$25\% \times 0 \$ = 0 \$$
(ii) Moins élevé :	FNACC à la fin de l'A/I - Coût en capital des biens acquis dans l'année	$100\,000 \$ - 100\,000 \$ = 0 \$$	$(125\,000 \$ - 50\,000 \$) = 75\,000 \$$	$62\,500 \$ - 0 \$ = 62\,500 \$$
	50 % × CC biens acquis A/I antérieure + (100 000 \$ - 100 000 \$) - (75 % × 0 \$) = 0 \$ + (FNACC à la fin de l'année - Coût en capital des biens acquis dans l'année) - 75 % du coût en capital des biens acquis dans l'A/I antérieure	$0 \$ + (100\,000 \$ - 100\,000 \$) - (75\% \times 0 \$) = 0 \$$ $0 \$ + 0 \$ = 0 \$$	$50\% \times 100\,000 \$ = 50\,000 \$$ + $(125\,000 \$ - 50\,000 \$) - (75\% \times 100\,000 \$) = 0 \$$ $50\,000 \$ + 0 \$ = 50\,000 \$$	$50\% \times 50\,000 \$ = 25\,000 \$$ + $(62\,500 \$ - 0 \$) - 75\% \times 50\,000 \$ = 25\,000 \$$ $25\,000 \$ + 25\,000 \$ = 50\,000 \$$
TOTAL (i) + (ii) (amortissement fiscal de l'année)		$25\,000 \$ + 0 \$ = 25\,000 \$$	$12\,500 \$ + 50\,000 \$ = 62\,500 \$$	$0 \$ + 50\,000 \$ = 50\,000 \$$
FNACC fin de l'année après DPA		75 000 \$	62 500 \$	12 500 \$
Acronyme : CC : coût en capital A/I : année d'imposition DPA : déduction pour amortissement				

La société peut réclamer respectivement 25 000 \$ et 62 500 \$ et 50 000 \$ de DPA pour les années 2010, 2011 et 2012. De plus, la société pourra demander le solde de 12 500 \$ en 2013, ce qui correspond à l'amortissement qui n'a pas été demandé sur le bien acquis en 2011.

5.2.7. Brevets : catégorie 14 ou choix (catégorie 14 ou immobilisation admissible)

Les biens constitués par un brevet ou par un droit permettant l'utilisation de renseignements brevetés pour une durée limitée ou non font partie de la catégorie 44 et sont amortissables au taux de 25 % selon la méthode dégressive.

Toutefois, il est possible de faire un choix selon l'alinéa 1103(2)h R.I.R. pour exclure le brevet de la catégorie 44. Un tel choix a pour conséquence que le bien est soit inclus dans la catégorie 14 (s'il s'agit d'un brevet à une durée limitée), soit considéré comme une immobilisation admissible¹⁵⁷ (si la durée du brevet est illimitée).

Les biens de la catégorie 14 sont amortis généralement selon la méthode linéaire sur la durée utile restante aux biens au moment où le coût a été engagé¹⁵⁸. Selon l'ARC, la durée utile du bien se rapporte habituellement à la période maximale pendant laquelle le bien peut être utilisé pour gagner un revenu. Autrement dit, la répartition du coût en capital d'un bien de la catégorie 14 doit habituellement se faire de façon égale sur la durée utile restante du bien. Toutefois, l'ARC accepte que le coût en capital d'un bien de la catégorie 14 puisse se répartir d'une autre façon lorsque, selon des ententes légales ou autres facteurs pertinents¹⁵⁹, le contribuable peut clairement démontrer que cette répartition est raisonnable¹⁶⁰. De plus, malgré les règles énoncées précédemment, l'amortissement qu'il est possible de

¹⁵⁷ Art. 54 L.I.R.

¹⁵⁸ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation IT-477*, « Déduction pour amortissement – Brevets, concessions, permis (consolidé) », 27 novembre 2001, par. 3.

¹⁵⁹ *Id.*, par. 4.

¹⁶⁰ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 158, par. 4; on y donne un exemple de répartition raisonnable : lorsqu'une licence d'une durée de trois ans permet qu'une émission de télévision puisse être diffusée trois fois la première année et une fois par année les deux années suivantes, il serait habituellement approprié d'attribuer 1/3 du coût en capital la première année et 1/5 chacune des deux années suivantes.

demander sur un bien de la catégorie 14 ne peut en aucun cas excéder le coût en capital non déprécié des biens de la catégorie à la fin de l'année d'imposition¹⁶¹.

Ainsi, selon la durée du brevet, il peut être avantageux ou non d'effectuer le choix. Ce choix s'effectue par une lettre annexée à la déclaration de revenus produite par la société.

CONCLUSION

L'objectif du présent texte était de traiter en profondeur des éléments de base qui rendent possible le calcul de la DPA. Pour ce faire, nous avons défini les différents concepts au cœur de cette déduction en nous attardant sur la notion de bien amortissable, sur la notion d'acquisition et de propriété, en plus d'analyser ce qui constitue le coût en capital d'un bien et la FNACC. Cette analyse a été réalisée à l'aide d'une revue de la jurisprudence récente traitant de ces concepts. Finalement, nous avons exposé les principales catégories d'amortissement en présentant une description des biens qui en font partie, mais également les règles particulières entourant le calcul de la DPA permise et qui sont propres à chacune des catégories.

Dans le cadre d'un second article, nous traiterons des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de son règlement d'application qui restreignent le montant qu'un contribuable peut demander à titre de DPA. Ainsi, nous effectuerons, entre autres, un survol de la règle de mise en service, de la règle du « demi-taux », ainsi que des règles particulières visant les biens locatifs. Cet article analysera également les incidences sur la dépense d'amortissement qu'entraînent une réorganisation et le transfert d'un bien amortissable entre personnes ayant un lien de dépendance ou entre personnes affiliées.

¹⁶¹ Al.1100(1)c) R.I.R.

LISTE DES ILLUSTRATIONS

ILLUSTRATION 1 : INCIDENCES FISCALES POSSIBLES À LA DISPOSITION D'UN BIEN.....	310
ILLUSTRATION 2 : ARRÊT <i>TRUSTCO</i>	316
ILLUSTRATION 3 : ÉCHANGE DE BIENS – COÛT EN CAPITAL DU NOUVEAU BIEN	322
ILLUSTRATION 4 : ARBRE DE DÉCISION – AIDE REÇUE OU À RECEVOIR.....	330
ILLUSTRATION 5 : ARBRE DE DÉCISION – REMBOURSEMENT D'UNE AIDE	331

LISTE DES TABLEAUX

TABLEAU 1 : FORMULE POUR ÉTABLIR LA FNACC.....	312
TABLEAU 2 : RÈGLES PARTICULIÈRES : FRAIS DIVERS	320
TABLEAU 3 : CRITÈRES INDICATEURS POUR DISTINGUER LA NATURE DES DÉPENSES	323
TABLEAU 4 : AUTRES CRITÈRES – BIEN USAGÉ ET PERSPECTIVE DE VENTE	324
TABLEAU 5 : POSITIONS ADMINISTRATIVES DU QUÉBEC – EXEMPLES DE DÉPENSES.....	325
TABLEAU 6 : BÂTIMENT – CATÉGORIE 1 OU 3 SELON LA DATE D’ACQUISITION	333
TABLEAU 7 : INTERPRÉTATION TECHNIQUE – CATÉGORIES POUR AIRES DE STATIONNEMENT, « MAISONS MOBILES » ET AIRES DE CAMPING.....	338
TABLEAU 8 : CATÉGORIES D’AMORTISSEMENT SELON LA DATE D’ACQUISITION – ORDINATEUR ET LOGICIEL.....	342
TABLEAU 9 : CATÉGORIE 29, 39 OU 43 SELON LA DATE D’ACQUISITION	346

**STABILISER LE REVENU IMPOSABLE
EN UTILISANT DES CONTRATS COUVERTURE :
EST-CE UNE STRATÉGIE VALABLE SUR LE PLAN FISCAL?**

JEAN-MARIE GAGNON, PH. D., F.R.S.C.
PROFESSEUR ÉMÉRITE
UNIVERSITÉ LAVAL

NABIL KHOURY, PH. D., F.R.S.C.
PROFESSEUR TITULAIRE
ESG-UQAM

SUZANNE LANDRY, PH. D., M. FISC., FCA, FCMA
PROFESSEURE TITULAIRE DE COMPTABILITÉ ET FISCALITÉ
ROLAND-CHAGNON, HEC MONTRÉAL

PRÉCIS

Cet article expose les résultats d'une étude sur le problème que doit résoudre l'actionnaire-dirigeant d'une petite ou moyenne entreprise (PME) dont le revenu imposable anticipé fluctue en fonction des risques financiers suivants : variations du taux de change, du taux d'intérêt ou du prix des matières premières. L'analyse traite de l'asymétrie du traitement fiscal auquel sont assujettis le revenu imposable et les pertes autres qu'en capital et suggère des moyens pour en atténuer les effets.

Les auteurs notent d'abord l'effet de ces risques sur la volatilité du revenu imposable et sur le taux d'imposition effectif et montrent que le mécanisme fiscal de report des pertes autres qu'en capital ne peut à lui seul lisser le revenu imposable.

Puis, les auteurs constatent qu'il peut être rentable, pour l'actionnaire-dirigeant d'une PME, d'envisager le recours à titre complémentaire à des produits de couverture, à deux conditions : premièrement, les revenus imposables successifs sont indépendants ou corrélés positivement, c'est-à-dire, dans ce dernier cas, que les profits ont tendance à succéder aux profits et les pertes aux pertes; deuxièmement, le revenu imposable oscille près du seuil du revenu d'entreprise exploitée activement qui donne droit à la déduction pour petites entreprises. L'article utilise l'exemple du taux de change canado-américain comme principale source de volatilité du revenu

imposable et décrit une stratégie de couverture appropriée, offerte à un coût nul par des institutions financières.

ABSTRACT

This paper investigates the problem of tax planning confronted by a Canadian Small and Medium Enterprise (SME) whose expected annual taxable income is subject to financial risks emanating from the volatility of exchange rates, the volatility of interest rates or the volatility of raw material prices. The analysis discusses the asymmetric tax treatment applicable to taxable income and non-capital losses and suggests ways to reduce its impact.

In the first stage of the analysis, the study shows that the mechanism of non-capital losses carryover cannot by itself smooth out taxable incomes sufficiently in order to minimise effective tax rates. In the second stage, it shows that the shareholder of an SME would gain by using a hedging strategy to stabilise the taxable income of his firm under two conditions. First if successive annual taxable incomes are either uncorrelated or positively correlated meaning in this last case that they tend to move in the same direction such as when high profits of a year are followed by similar profits the next year. Second, if the taxable income of the SME hovers around the income threshold that qualifies for the SBD of an active firm.

As an illustration, assuming that the main source of volatility in the SME revenues derives from the exchange rate between the Canadian and US dollars, the paper discusses in detail a zero cost hedging strategy offered over the counter of financial institutions, that covers this source of volatility.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	361
1. PROBLÉMATIQUE	362
2. PROGRESSIVITÉ DE L'IMPÔT CANADIEN ET PERTES AUTRES QU'EN CAPITAL	363
3. SIMULATIONS	364
3.1. PROCESSUS	364
3.2. TAUX D'IMPOSITION UTILISÉS.....	365
3.3. REVENU IMPOSABLE SIMULÉ	365
3.4. COEFFICIENT DE VARIATION DU REVENU IMPOSABLE	366
3.5. AUTOCORRÉLATION	367
3.6. RÉMUNÉRATION DE L'ACTIONNAIRE-DIRIGEANT SIMULÉE	367
4. RÉSULTATS	368
5. CONTRATS DE COUVERTURE POUR LISSER LE REVENU IMPOSABLE	373
5.1. PREMIÈRE SITUATION – COUVERTURE COMBINÉE POUR UN IMPORTATEUR	374
5.2. DEUXIÈME SITUATION – COUVERTURE COMBINÉE POUR UN EXPORTATEUR.....	376
CONCLUSION	377

INTRODUCTION

Nous proposons d'examiner le problème de planification que doit résoudre le gestionnaire d'une petite ou moyenne entreprise (ci-après « PME ») dont le revenu imposable anticipé est d'un degré d'incertitude tel que le taux d'imposition marginal auquel elle sera assujettie est incertain. Quand les circonstances le justifient, il lui est alors loisible de recourir à des produits de couverture qui feront office de police d'assurance contre les aléas qui alourdiraient le fardeau fiscal de l'organisation.

Le cheminement proposé est le suivant. Après avoir illustré la problématique, nous présenterons un rappel des paramètres fiscaux pertinents. En particulier, nous devons prendre en compte les mesures de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ qui permettent d'atténuer les effets des fluctuations du revenu imposable. Ces fluctuations peuvent provenir de variations du taux de change, du taux d'intérêt, du prix des matières premières ou de celui des produits finis. De là, nous démontrerons, dans un premier temps, à l'aide d'une technique de simulation, que le mécanisme de protection « naturel » (discuté dans la prochaine section) prévu dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne permet pas dans toutes les circonstances de stabiliser le revenu imposable et, par conséquent, de minimiser le taux d'imposition effectif (ci-après « TIE »). Dans ces cas, il sera alors rentable d'envisager, dans un deuxième temps, le recours, à titre complémentaire, à des produits de couverture dont le sous-jacent est lié aux facteurs économiques à la source des fluctuations anticipées sur l'horizon de planification choisi. Enfin, nous expliquerons le fonctionnement d'une stratégie de couverture à coût nul particulièrement attrayante dans le présent contexte².

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

² Ce texte complète une recherche ayant été publiée dans (2010), vol. 23, n° 3 *Journal of Small Business and Entrepreneurship* 393-408. Dans le présent texte, nous explorons en détail l'effet de l'asymétrie dans le traitement fiscal du revenu imposable et des pertes autres qu'en capital au Canada. Cette recherche a reçu un support financier de la Chaire Desjardins de gestion des produits dérivés et du Professorship en comptabilité et fiscalité Roland-Chagnon.

1. PROBLÉMATIQUE

Les fluctuations des marchés financiers des dernières années et le recours aux produits dérivés comme instruments de couverture nécessitent que l'on se pose la question de savoir si la mise en place d'une stratégie visant à stabiliser le revenu imposable à l'aide de contrats de couverture est avantageuse, d'un point de vue fiscal, pour une société. Prenons, à titre d'exemple, une société privée sous contrôle canadien (ci-après « SPCC »)³ dont le revenu imposable pour le prochain exercice peut prendre deux valeurs équiprobables égales à 200 000 \$ et 800 000 \$. Dans ce cas, illustré à la figure 1, l'espérance mathématique du revenu sera de 500 000 \$⁴, soit un montant correspondant à la limite supérieure de la déduction pour petite entreprise⁵, et l'impôt anticipé sera de 107 250 \$⁶. Par ailleurs, si le revenu espéré demeurerait stable à 500 000 \$, l'impôt anticipé serait d'un montant égal à 82 500 \$⁷. En conséquence, les fluctuations engendrent un coût fiscal éventuel de 24 750 \$ (107 250 \$ - 82 500 \$). La SPCC pourrait alors envisager de conclure avec une institution financière une stratégie de couverture dont le profit net éventuel compenserait l'impôt supplémentaire possible de 24 750 \$. Il va de soi que la valeur présente de l'impôt épargné doit être supérieure au coût de la stratégie de couverture utilisée. À cet égard, celle que nous examinerons à la section 5 de ce texte, et qui est utilisée dans la pratique, possède un coût nul⁸, ce qui la rend particulièrement intéressante.

³ Par. 125(7) L.I.R.

⁴ Soit $(200\,000 \$ \times 50 \%) + (800\,000 \$ \times 50 \%) = 500\,000 \$$.

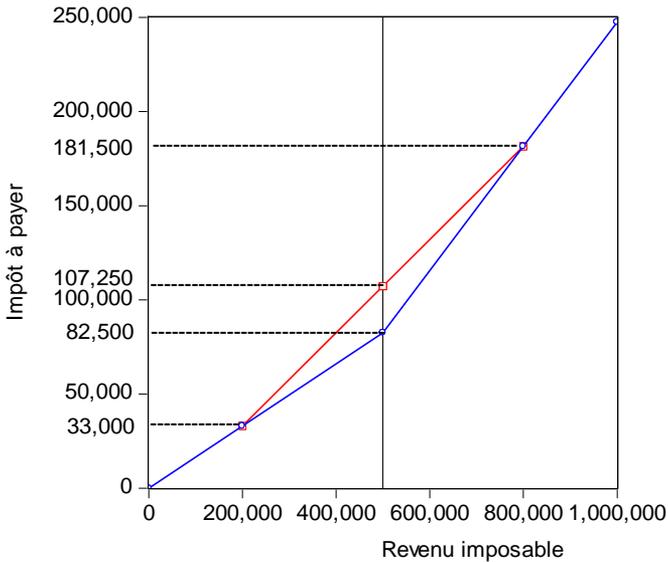
⁵ Par. 125(1) L.I.R.

⁶ Soit
 $[(200\,000 \$ \times 16,5 \%) \times 50 \%] + [(500\,000 \$ \times 16,5 \% + 300\,000 \$ \times 33 \%) \times 50 \%]$
 $= 107\,250 \$$.

⁷ Soit $500\,000 \$ \times 16,5 \% = 82\,500 \$$.

⁸ Par exemple, la RBC indique sur son site Internet que les coûts d'un contrat de couverture sont minimes (en ligne : http://www.rbcga.com/RBC:olbopda_fq/learning/currency-hedging.html).

Figure 1 – Relation entre l’impôt à payer et le revenu imposable selon qu’il est stable ou incertain



2. PROGRESSIVITÉ DE L’IMPÔT CANADIEN ET PERTES AUTRES QU’EN CAPITAL

Le système fiscal canadien est dit progressif dans le sens que le taux d'imposition⁹ augmente au fur et à mesure que le revenu imposable d'un contribuable s'accroît. Par contre, un contribuable qui subit des pertes autres qu'en capital¹⁰ peut les déduire à l'encontre de son revenu imposable des 3 années précédentes et des 20 années subséquentes, ce qui a pour effet de réduire son TIE. Le report des pertes autres qu'en capital permet donc de niveler le revenu imposable du contribuable. En ce sens, ce report offre un mécanisme de protection « naturel » contre les fluctuations du revenu. Toutefois, l'économie d'impôts provenant du report d'une perte autre qu'en capital d'un montant donné dépendra du palier d'imposition applicable, ce

⁹ Par. 123(1) et 125(1.1) L.I.R. pour les sociétés; par. 117(2) L.I.R. pour les particuliers.

¹⁰ Al. 111(1)a) L.I.R.

qui signifie que la progressivité des taux d'imposition et les règles de report de pertes forment une combinaison qui influe sur le TIE d'un contribuable.

Deux facteurs expliquent cette réalité. D'une part, si les revenus imposables d'une société pour ses années d'imposition antérieures et postérieures sont inférieurs au montant de la perte autre qu'en capital, cette dernière ne peut pas être entièrement absorbée. Dans ce cas, la valeur économique espérée du report des pertes est moindre. D'autre part, les économies d'impôts afférentes au report de la perte autre qu'en capital au cours des années subséquentes ne sont pas disponibles immédiatement. La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne prévoit pas, non plus, de crédits d'impôt remboursables à une société qui subit une perte d'exploitation pour une année d'imposition, lesquels permettraient la symétrie du traitement fiscal du revenu et des pertes d'exploitation. Par conséquent, la valeur actualisée des économies d'impôts provenant du report de la perte est inférieure à sa valeur nominale. La société doit donc en assurer le financement.

3. SIMULATIONS

3.1. PROCESSUS

Nous avons utilisé un processus de simulation Monte-Carlo¹¹, technique bien connue en recherche et qui nous permet d'évaluer des distributions de probabilité de revenus imposables. Il est nécessaire d'utiliser cette technique, car les données fiscales des contribuables, qu'il s'agisse d'un particulier ou d'une société, sont confidentielles. Le processus de simulation permet donc de générer un flux de revenu imposable¹² qui tient compte des deux mesures fiscales pertinentes à notre étude : d'une part, la progressivité des taux d'impôt pour les particuliers¹³ et, à un degré moindre, pour les SPCC¹⁴ et, d'autre part, les règles de report des pertes autres qu'en capital¹⁵. Le processus de simulation permet également de contrôler l'effet combiné de

¹¹ Les simulations Monte-Carlo sont utilisées dans plusieurs domaines, incluant la finance et l'économie. C'est aussi la méthode recommandée par le Conseil du Trésor pour l'évaluation de certains projets.

¹² Dans cette étude, le revenu imposable se compose uniquement du revenu net (perte nette) d'entreprises. La seule déduction du calcul du revenu imposable qui est prise en compte est le report des pertes autres qu'en capital, le cas échéant.

¹³ Par. 117(2) L.I.R.

¹⁴ Par. 123(1) et 125(1.1) L.I.R. pour les sociétés.

¹⁵ Al. 111(1)a) L.I.R.

plusieurs autres variables nécessaires à notre étude, soit le caractère aléatoire du revenu imposable, sa tendance possible, la valeur actualisée des économies d'impôts émanant des reports de pertes autres qu'en capital et, finalement, la rémunération de l'actionnaire-dirigeant.

3.2. TAUX D'IMPOSITION UTILISÉS

Afin de faciliter la généralisation de nos résultats, nos simulations ont été faites en utilisant les taux d'imposition fédéraux combinés à ceux qui étaient en vigueur en Ontario en 2009 pour une SPCC. Les taux d'imposition de cette province ont été utilisés, car ils reflètent une moyenne canadienne parmi les provinces, n'étant ni les plus élevés ni les plus bas. Ainsi, nous avons utilisé le taux de 16,5 % sur la première tranche de 500 000 \$ de revenu d'entreprise exploitée activement¹⁶ et de 33 % sur l'excédent. Pour les mêmes raisons, nous avons utilisé le taux d'imposition marginal de 46,3 % applicable à un résident de l'Ontario lorsque, selon les hypothèses des simulations (discutées ci-dessous), la SPCC verse un boni à l'actionnaire-dirigeant.

3.3. REVENU IMPOSABLE SIMULÉ

Afin d'évaluer le montant d'impôt à payer, nous générons, de façon aléatoire, le montant du revenu imposable d'une SPCC pour une année d'imposition, ainsi que ceux des 3 années précédentes et des 20 suivantes. À cette fin, nous avons formulé l'hypothèse que le revenu imposable de la SPCC croît à un taux de 4 %. Le taux choisi est très réaliste; il est légèrement supérieur au taux moyen d'inflation des dernières années. Il reflète également le taux de croissance annuel moyen de 4,5 % du revenu net d'exploitation des sociétés canadiennes dans le secteur du commerce de détail de 1999 à 2007¹⁷. Ainsi, la simulation permet de générer le revenu imposable d'une SPCC pour une période de 24 ans (l'année de la perte, le report rétrospectif de 3 ans et le report prospectif de 20 ans). Il importe de préciser que le revenu imposable désigne le revenu ou la perte d'exploitation généré pour chacune des années. Cette façon de procéder permet d'appliquer les règles fiscales à l'égard des reports de pertes autres qu'en capital, c'est-à-dire le report aux 3 années d'imposition précédentes et aux 20 années d'imposition subséquentes¹⁸, le cas échéant. L'ordre chronologique de

¹⁶ Par. 125(7) L.I.R.

¹⁷ En ligne : <http://www.ic.gc.ca/cis-sic/cis-sic.nsf/IDF/cis-sic44-45rdpf.html#rdp3>.

¹⁸ Al. 111(1a) L.I.R.

déduction des pertes autres qu'en capital¹⁹ est respecté et les reports prospectifs sont actualisés au taux de 10 %. L'actualisation permet de tenir compte de la valeur réelle, en dollars d'aujourd'hui, des économies d'impôts qui proviennent du report des pertes autres qu'en capital aux 20 années subséquentes. Un taux d'actualisation de 10 % a été choisi, car il prend en compte le coût du capital d'une PME, lequel reflète, entre autres, le taux d'intérêt des PME canadiennes de 7,5 %²⁰ plus un rajustement pour tenir compte des facteurs pertinents²¹.

Pour élaborer nos simulations, nous devons tenir compte de deux autres facteurs, soit la dispersion du revenu imposable et leur degré d'autocorrélation.

3.4. COEFFICIENT DE VARIATION DU REVENU IMPOSABLE

Le coefficient de variation permet de mesurer la dispersion du revenu imposable. Aux fins de notre étude, nous avons utilisé des coefficients de variation des revenus qui prennent successivement des valeurs de 1 à 10. Par conséquent, plus le coefficient de variation sera élevé, plus grande sera la dispersion du revenu imposable²². On dit alors que le revenu imposable est plus volatil.

À titre d'exemple, supposons que le revenu imposable d'une SPCC est, successivement, de 400 000 \$, 416 000 \$, 433 000 \$, 450 000 \$, 468 000 \$, 487 000 \$, 507 000 \$, 527 000 \$, 548 000 \$ et 570 000 \$ pour 10 ans. Le revenu imposable moyen est de 480 600 \$, l'écart-type du revenu imposable

¹⁹ Al. 111(3)b) L.I.R.

²⁰ INDUSTRIE CANADA, Programme de recherche sur le financement des PME, *Enquête sur le financement des petites et moyennes entreprises*, 2007.

²¹ Le taux d'actualisation, ou coût d'option du capital, dépend, entre autres, du taux de rendement sans risque, de l'environnement économique de l'entreprise, du risque financier, de la période d'actualisation, etc. Il peut être évalué à l'aide du coût moyen pondéré du capital (dettes et capitaux propres).

²² En particulier, nos projections, fondées sur les informations de la banque de données *Compustat*, suggèrent que les valeurs de coefficient de variation aux niveaux de 300 000 \$, 500 000 \$ et 800 000 \$ tendent vers 5, 4 et 3 respectivement. *Compustat* contient des informations pour les grandes entreprises. Pour ces raisons, nous avons produit nos simulations en utilisant plusieurs coefficients de variation (0 à 10). La relation entre la valeur attendue du coefficient de variation (E(CV)) et le bénéfice avant impôts (BAI, en millions de dollars) est établie à partir de l'équation suivante : $CV = 1.9403 + 1.0046 \times (1/BAI)$ ayant des statistiques t de 6,43 et 20,98 respectivement et le R² ajusté de 0,439.

est de 57 210 \$ et le coefficient de variation de 11,90 %. Ainsi, un taux de croissance de 4 % peut générer un coefficient de variation supérieur à 11 %.

Par ailleurs, nous encadrons nos simulations par des estimations similaires pour des niveaux de revenu imposable de 300 000 \$ et 800 000 \$. Pour une PME dont le taux de rendement comptable anticipé serait supérieur à 4 %²³, les résultats convergeraient vers ceux que nous obtenons pour un revenu imposable de 800 000 \$, et vers ceux de 300 000 \$, dans le cas opposé.

3.5. AUTOCORRÉLATION

L'autocorrélation est la mesure de la liaison entre les termes d'une série. S'il est d'ordre 1, comme dans nos simulations, il identifie et mesure le rapport entre deux revenus imposables annuels successifs. Nous avons effectué des simulations en tenant compte de trois valeurs, soit -0,5, 0,0 et +0,5. Si les revenus imposables de deux années successives tendent à se déplacer dans la même direction, on dira qu'ils sont positivement corrélés. Ce sera le cas si le revenu imposable d'une année est élevé et que celui de l'année suivante tend à l'être également. À l'inverse, les revenus imposables seront négativement corrélés s'ils tendent à se déplacer dans des directions opposées. Dans les deux cas, le coefficient de corrélation indique le degré d'un tel rapport. Un coefficient nul indique qu'il n'y a pas de corrélation entre les revenus imposables successifs. Les valeurs numériques sélectionnées représentent les limites à l'intérieur desquelles se situent les coefficients d'autocorrélation de premier ordre généralement observés.

3.6. RÉMUNÉRATION DE L'ACTIONNAIRE-DIRIGEANT SIMULÉE

Enfin, nous avons effectué nos simulations selon deux scénarios. Le premier présume que l'actionnaire-dirigeant reçoit un salaire qui reflète les efforts qu'il fournit. Dans ce cas, la SPCC ne lui verse pas de bonification en fin d'année. Le deuxième scénario prévoit que la SPCC verse à l'actionnaire-dirigeant tout le revenu d'entreprise exploitée activement qui excède le plafond des affaires de 500 000 \$.

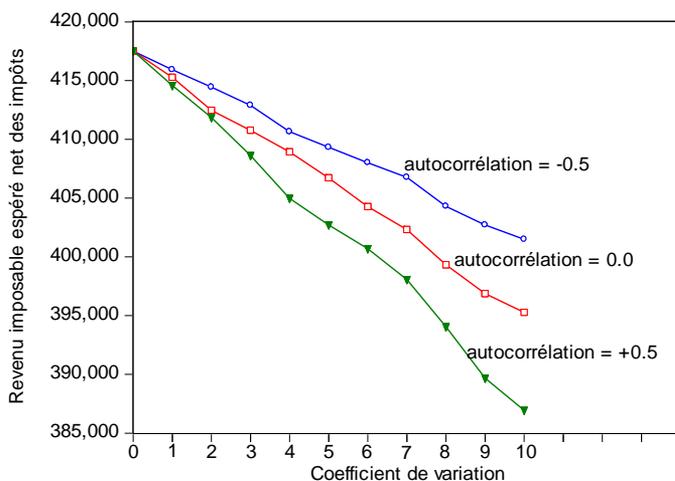
²³ Nous faisons référence aux taux de rendement comptable anticipé, car le revenu imposable est calculé à l'aide des données comptables.

4. RÉSULTATS

En prenant en compte l'ensemble des variables expliquées ci-dessous, nous avons généré des simulations pour le scénario selon lequel l'actionnaire-dirigeant ne reçoit aucune rémunération pour chacun des trois niveaux d'autocorrélation à des coefficients de variation qui fluctuent de 0 à 10. Une autre série de simulations a été produite pour le scénario selon lequel l'actionnaire-dirigeant reçoit une rémunération. L'utilisation des simulations Monte-Carlo nous permet d'intégrer l'ensemble de ces variables et de générer 10 000 estimations du revenu imposable et des impôts à payer pour notre SPCC pour l'année en cours²⁴.

Les principaux résultats de notre étude sont illustrés aux figures 2, 3 et 4 pour les trois niveaux de revenu imposable suivants : 500 000 \$, 800 000 \$ et 300 000 \$.

Figure 2 – Revenu imposable espéré net des impôts à partir d'un revenu imposable de 500 000 \$ compte tenu des coefficients de variation et d'autocorrélation



²⁴ Puisqu'il s'agit d'un article ayant pour objectif d'exposer les résultats d'une recherche à caractère scientifique, nous ne présentons pas le détail du modèle mathématique ayant permis de générer les simulations. Le lecteur qui souhaite consulter ce modèle pourra l'obtenir des auteurs.

Figure 3 – Revenu imposable espéré net des impôts à partir d'un revenu imposable de 800 000 \$ compte tenu des coefficients de variation et d'autocorrélation

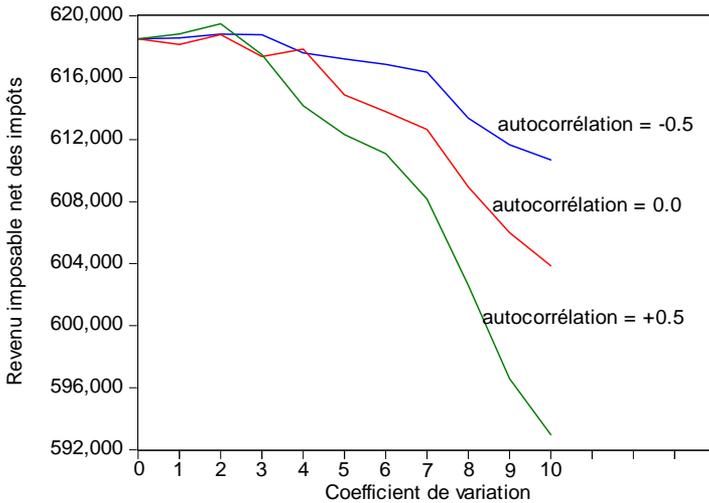
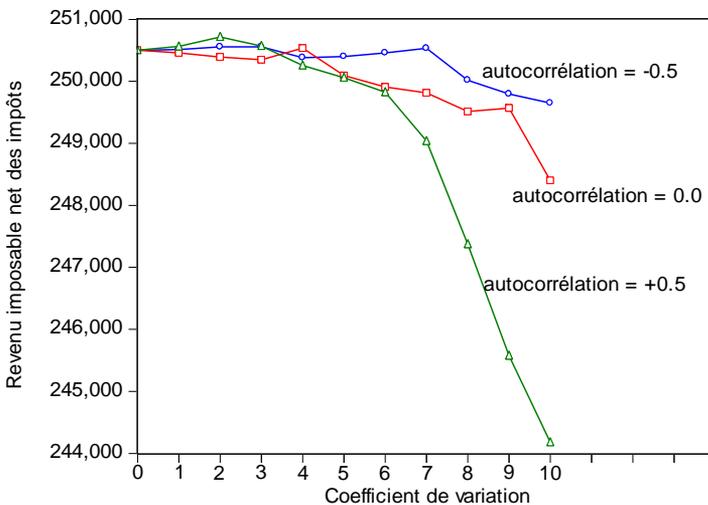


Figure 4 – Revenu imposable espéré net des impôts à partir d'un revenu imposable de 300 000 \$ compte tenu des coefficients de variation et d'autocorrélation



On observe que le revenu imposable net des impôts à payer²⁵ diminue à mesure que s'accroît le coefficient de variation (de 0 à 10). Il importe de rappeler que le revenu imposable net des impôts à payer reflète les deux variables prises en compte dans nos simulations, soit la progressivité des taux d'imposition et le report des pertes autres qu'en capital, le cas échéant.

Ainsi, lorsque le revenu imposable oscille autour du plafond de 500 000 \$ (figure 2), l'effet défavorable des fluctuations se fait sentir à mesure que l'on progresse sur l'axe horizontal (coefficient de variation). En effet, plus le revenu imposable est dispersé, moins élevé est le revenu imposable net des impôts à payer; ces derniers étant plus élevés.

Lorsque le revenu imposable s'éloigne du plafond des affaires de 500 000 \$ (figures 3 et 4) et que le coefficient de variation a une valeur inférieure à 4 ou 5, cet effet n'est plus aussi important. Autrement dit, si le revenu imposable se situe au niveau de 800 000 \$ (figure 3) ou de 300 000 \$ (figure 4) et que la dispersion est inférieure aux valeurs de 4 ou 5, le revenu imposable net des impôts est plus élevé. Enfin, dans tous les cas, il est également atténué par le degré d'autocorrélation. L'effet de ce dernier s'ajoute à celui du mécanisme du report des pertes autres qu'en capital²⁶.

Ces résultats sont également valables, au regard de l'impôt combiné de la société et de l'actionnaire, lorsque la PME adopte la stratégie de distribuer sous forme de boni le revenu d'entreprise exploitée activement²⁷ qui excède le plafond des affaires de 500 000 \$.

²⁵ Il s'agit d'une mesure du TIE : (montant des impôts à payer/revenu imposable).

²⁶ Al. 111(1a) L.I.R.

²⁷ Par. 125(7) L.I.R.

Figure 5 – Revenu imposable espéré net des impôts à partir d'un revenu imposable de 500 000 \$ lorsque l'excédent de 500 000 \$ est distribué en boni, compte tenu des coefficients de variation et d'autocorrélation

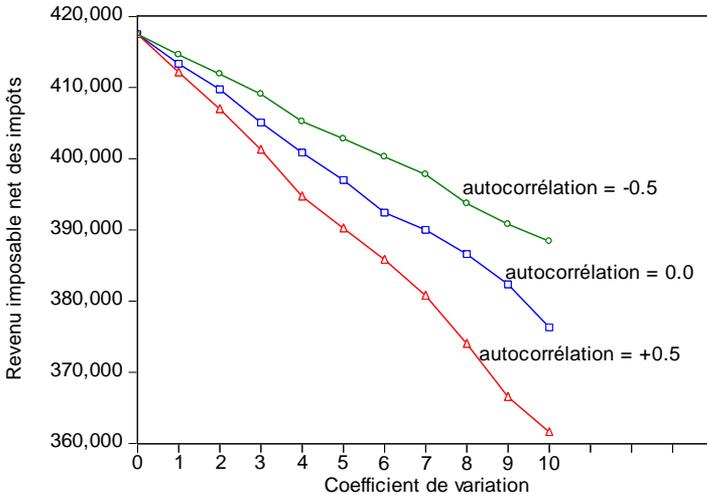
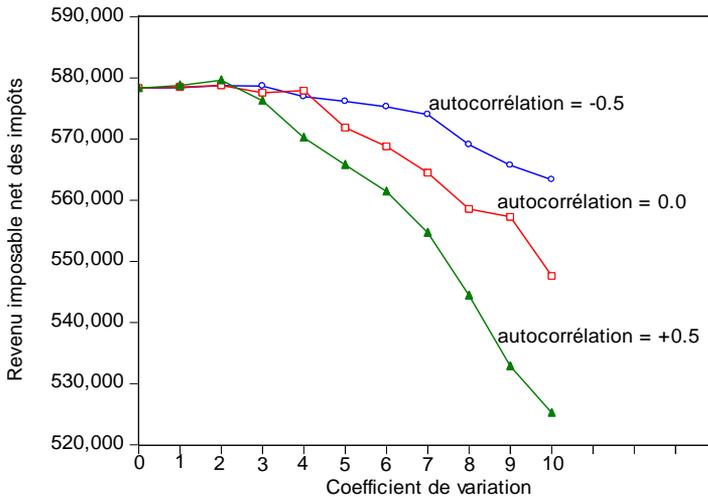


Figure 6 – Revenu imposable espéré net des impôts à partir d'un revenu imposable de 800 000 \$ lorsque l'excédent de 500 000 \$ est distribué en boni, compte tenu des coefficients de variation et d'autocorrélation



On observe que la politique de distribution ne modifie pas l'allure des courbes. Toutefois, elle en abaisse le niveau d'autant plus que le coefficient de variation est plus élevé. Ainsi, elle ne modifie pas les conditions dans lesquelles une stratégie de couverture pourrait être rentable.

En résumé, les résultats de notre étude révèlent que l'actionnaire d'une SPCC aurait intérêt à recourir à des contrats de couverture pour stabiliser son revenu imposable à deux conditions. Premièrement, les revenus imposables successifs sont indépendants ou corrélés positivement, c'est-à-dire, dans ce dernier cas, que les profits ont tendance à succéder aux profits et les pertes aux pertes. Deuxièmement, le revenu imposable oscille près du seuil de revenu d'entreprise exploitée activement qui donne droit à la déduction pour petites entreprises. Alors, les économies d'impôts – comparativement aux coûts – pourraient représenter un pourcentage significatif de la somme de l'impôt à payer par l'actionnaire et la société. Dans ce cas, le recours à des contrats tels que ceux que nous décrivons ci-dessous pourrait être rentable.

Nos résultats illustrent également l'effet de l'asymétrie dans le traitement des pertes autres qu'en capital selon la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les TIE varient systématiquement avec le coefficient de variation du revenu imposable. Autrement dit, plus le revenu imposable est volatil, plus le TIE (calculé à partir du revenu imposable net des impôts) s'accroît. En effet, les résultats présentés ici impliquent une distribution de fréquence des TIE pour chacune des valeurs du coefficient de variation, dont la seule valeur centrale (moyenne ou espérée) est illustrée aux figures 2 à 6. Une analyse des valeurs extrêmes de ces distributions suggère que la valeur minimale observée tend vers sa limite égale à 0 et que l'écart entre cette valeur minimale et la moyenne devient à peu près constant lorsque le coefficient de variation dépasse les valeurs numériques de 4 ou 5. De leur côté, les valeurs maximales augmentent avec le coefficient de variation, de telle sorte que leur écart par rapport à la moyenne grandit également. En conséquence, les distributions de fréquence ne suivent pas la loi normale : elles sont affectées d'une longue queue vers la droite. Cette asymétrie de la distribution découle de celle du traitement fiscal du revenu imposable et des pertes autres qu'en capital.

Selon notre analyse, plus grande est la volatilité du revenu imposable, plus grande est l'économie d'impôts qui résulterait de la stabilisation de ce revenu à travers une stratégie de couverture appropriée du risque des flux monétaires. Ce constat est encore plus vrai si on introduit dans l'analyse la possibilité de versements de bonis à l'actionnaire-dirigeant.

5. CONTRATS DE COUVERTURE POUR LISSER LE REVENU IMPOSABLE

Le principe de la réduction de l'impôt par la couverture du revenu imposable est simple. Après avoir simulé dans un premier temps les revenus imposables annuels probables et mesuré leur volatilité anticipée, on procède dans un deuxième temps, s'il y a lieu, à l'établissement d'une stratégie de couverture dont l'objet est de réduire, voire d'éliminer les effets de cette volatilité. La superposition du gain réalisé sur la stratégie de couverture et du revenu imposable réalisé par ailleurs par la PME donne un total dont la volatilité est inférieure à celles des composantes et, par conséquent, assujéti à un TIE moins élevé. En d'autres termes, il s'agit de réduire les fluctuations futures probables du revenu imposable annuel anticipé sur la période de planification choisie, de sorte que la valeur présente de l'impôt total à payer sur l'ensemble de cette période soit inférieure à celle qu'on devrait payer si les fluctuations futures demeuraient entières et qu'on utilisait le seul mécanisme du report des pertes pour atténuer leur incidence. Il va de soi que la valeur présente de l'impôt ainsi épargné doit être supérieure au coût de la stratégie de couverture utilisée, sinon l'opération ne serait pas rentable. À cet

égard, la stratégie que nous illustrons dans cet article, et qui est utilisée dans la pratique, possède un coût nul, ce qui la rend particulièrement attrayante. Afin d'expliquer le mode de fonctionnement de cette stratégie de couverture et la place qu'elle peut occuper dans une planification fiscale, nous présentons un exemple de couverture ponctuel tiré de deux situations réelles.

Supposons que la principale source de variabilité des flux monétaires de la société provient du taux de change entre les devises canadienne et américaine. Dans ce cas, une société peut utiliser, à l'instar des deux entreprises suivantes, une couverture combinée (appelée aussi « tunnel » ou « collier »), soit la combinaison d'une option de vente achetée et d'une option d'achat vendue sur le dollar américain, ayant toutes deux la même échéance, mais des prix d'exercice choisis de sorte que le coût de l'une soit égal au produit de la vente de l'autre.

5.1. PREMIÈRE SITUATION – COUVERTURE COMBINÉE POUR UN IMPORTATEUR

Examinons dans ce contexte le cas d'une SPCC qui importe des marchandises des États-Unis pour les revendre sur le marché québécois et qui fonctionne avec une faible marge bénéficiaire nette, compensée par un volume de ventes élevé, de telle sorte que les variations des secondes sont amplifiées par rapport à la première. Supposons aussi que cette SPCC prend livraison d'un chargement de marchandises provenant d'un fournisseur américain. La facture s'élève à 1 M\$ US et est payable, en monnaie américaine dans exactement trois mois. Le taux de change au comptant à la date d'acceptation de la facture se situait effectivement à 1,0226 \$ CAN/\$ US. Autrement dit, on paie 1,0226 \$ CAN pour chaque 1 \$ US. À ce taux de change, le montant de la facture, c'est-à-dire le coût de la marchandise importée, s'élève à 1 022 600 \$ CAN. La société ignore cependant ce que lui coûtera l'achat des dollars américains à la date de règlement de la facture.

Parmi toutes les possibilités de couverture de son risque de change, la SPCC a choisi d'utiliser une couverture combinée offerte au comptoir par les institutions financières, et qui pourrait ne rien lui coûter.

La stratégie consiste alors à combiner une option d'achat achetée et une option de vente signée (c'est-à-dire vendue) sur le dollar américain, ayant toutes deux la même échéance, mais des prix d'exercice choisis de sorte que le coût de l'une soit égal au revenu généré par l'autre. À la date de l'acceptation de la facture, la SPCC négocie auprès d'une institution financière l'achat d'une option d'achat à un prix d'exercice de

1,0500 \$ CAN/\$ US et la vente simultanée d'une option de vente à un prix d'exercice de 0,9958 \$ CAN/\$ US pour la même échéance. Le coût de cette combinaison est quasiment nul pour la SPCC parce que la prime encaissée pour le contrat vendu est à peu près égale à celle qui est décaissée pour le contrat acheté. Néanmoins, la société est protégée contre une hausse du cours du dollar américain au-dessus du plafond de 1,0500 \$ CAN/\$ US, mais son profit dans le cas d'une baisse du dollar ne peut pas dépasser le plancher de 0,9958 \$ CAN/\$ US. La largeur du tunnel est ainsi de 5,3 %²⁸. Par rapport au taux en vigueur de 1,0226 \$ CAN/\$ US, la société ne peut perdre plus que 2,7 %²⁹ ni gagner plus que 2,6 %³⁰.

Dans ce cas précis, le taux de change à la date de règlement de la facture s'est effectivement élevé à 1,2732 \$ CAN/\$ US (autrement dit, on payait 1,2732 \$ CAN pour 1 \$ US), et le montant de la facture à 1 273 200 \$ CAN. En l'absence d'une stratégie de couverture, la SPCC aurait subi une perte de 250 600 \$ CAN³¹. Par contre, avec la couverture du « tunnel », la SPCC a exercé son option d'achat et a obtenu les dollars requis à 1,0500 \$ CAN/\$ US alors que son option de vente échoira sans valeur (sans qu'elle l'exerce). Le coût a ainsi été de 1 050 000 \$ CAN, soit une perte de 27 400 \$ CAN³² par rapport au taux de change en vigueur au moment de l'acceptation de la facture. La société aura ainsi évité une perte de 223 200 \$ CAN³³ à un coût minime. En étendant cet exemple à la couverture de ses importations, période après période, la SPCC peut réduire considérablement les fluctuations du coût de ses achats sur son horizon de planification. Son revenu peut ainsi être mis à l'abri des fluctuations du taux de change, ce qui diminuerait ses fluctuations, et par conséquent son coefficient de variation, et engendrerait des économies d'impôts pour la société.

²⁸ $((1,0500 \text{ \$ CAN/\$ US} - 0,9958 \text{ \$ CAN/\$ US})/1,0226 \text{ \$ CAN/\$ US}) \times 100 = 5,3 \%$.

²⁹ $((1,0500 \text{ \$ CAN/\$ US} - 1,0226 \text{ \$ CAN/\$ US})/1,0226 \text{ \$ CAN/\$ US}) \times 100 = 2,7 \%$.

³⁰ $((1,0226 \text{ \$ CAN/\$ US} - 0,9958 \text{ \$ CAN/\$ US})/1,0226 \text{ \$ CAN/\$ US}) \times 100 = 2,6 \%$.

³¹ $(1,0226 \text{ \$ CAN/\$ US} - 1,2732 \text{ \$ CAN/\$ US}) \times 1\,000\,000 \text{ \$ CAN} = (250\,600) \text{ \$ CAN}$.

³² $(1,0226 \text{ \$ CAN/\$ US} - 1,05 \text{ \$ CAN/\$ US}) \times 1\,000\,000 \text{ \$ CAN} = (27\,400) \text{ \$ CAN}$.

³³ $(1,2732 \text{ \$ CAN/\$ US} - 1,05 \text{ \$ CAN/\$ US}) \times 1\,000\,000 \text{ \$ CAN} = 223\,200 \text{ \$ CAN}$.

5.2. DEUXIÈME SITUATION – COUVERTURE COMBINÉE POUR UN EXPORTATEUR

Prenons maintenant le cas contraire, c'est-à-dire celui d'une SPCC qui exporte de la marchandise à un client américain. La facture s'élève à 1 M\$ US et est payable en monnaie américaine dans exactement deux mois. Le taux de change au comptant à la date de la transaction se situe effectivement à 1,0552 \$ CAN/\$ US, ce qui signifie que pour 1 \$ US, on reçoit 1,0552 \$ CAN. Ainsi, la valeur du compte client à cette date s'élève à 1 055 200 \$ CAN. Cependant, la SPCC ignore ce que le compte client vaudra à son échéance compte tenu des fluctuations imprévisibles du taux de change entre le dollar américain et le dollar canadien. Là aussi, la société a choisi une couverture combinée. Il s'agit dans ce cas de la combinaison d'une option de vente achetée et d'une option d'achat signée (ou vendue) sur le dollar américain, ayant toutes deux la même échéance, mais des prix d'exercice choisis de sorte que le coût de l'une soit égal au revenu de l'autre. La SPCC a alors pu négocier auprès de l'un ou l'autre des établissements financiers l'achat d'une option de vente à un prix d'exercice de 1,0479 \$ CAN/\$ US et la vente simultanée d'une option d'achat à un prix d'exercice de 1,0610 \$ CAN/\$ US pour la même échéance. Le coût de cette combinaison est nul et la société est ainsi protégée contre une baisse du cours du dollar américain en dessous du plancher de 1,0479 \$ CAN/\$ US, mais son profit en cas d'une hausse éventuelle du dollar ne dépassera pas le plafond de 1,0610 \$ CAN/\$ US. La largeur de ce tunnel est de 1,24 %³⁴. Par rapport au taux de change à la date de la vente, la SPCC ne peut perdre plus que 0,55 %³⁵ ni gagner plus que 0,69 %³⁶.

Dans ce cas-ci, le taux de change à la date de réception du compte client est effectivement tombé à 0,9447 \$ CAN/\$ US. Si la SPCC n'avait pas couvert sa position, elle aurait encaissé seulement 944 700 \$ CAN pour 1 M\$ US, soit 110 500 \$ CAN³⁷ de moins que la valeur originale du compte client. Par contre, avec la protection du « tunnel », la SPCC a pu exercer son option de vente et échanger les dollars reçus à 1,0479 \$ CAN/\$ US, alors que son option d'achat échoit sans valeur. Le montant du compte client s'élève alors à 1 047 900 \$ CAN, ce qui représente une perte de 7 300 \$ CAN³⁸ par

³⁴ $((1,0610 \text{ \$ CAN/\$ US} - 1,0479 \text{ \$ CAN/\$ US}) / 1,0552 \text{ \$ CAN/\$ US}) \times 100 = 1,24 \%$.

³⁵ $((1,0610 \text{ \$ CAN/\$ US} - 1,0552 \text{ \$ CAN/\$ US}) / 1,0552 \text{ \$ CAN/\$ US}) \times 100 = 0,55 \%$.

³⁶ $((1,0552 \text{ \$ CAN/\$ US} - 1,0479 \text{ \$ CAN/\$ US}) / 1,0552 \text{ \$ CAN/\$ US}) \times 100 = 0,69 \%$.

³⁷ $(0,9447 \text{ \$ CAN/\$ US} - 1,0552 \text{ \$ CAN/\$ US}) \times 1\,000\,000 = (110\,500) \text{ \$ CAN}$.

³⁸ $(1,0552 \text{ \$ CAN/\$ US} - 1,0479 \text{ \$ CAN/\$ US}) \times 1\,000\,000 \text{ \$ CAN} = (7\,300) \text{ \$ CAN}$.

rapport au taux en vigueur à la date de la vente. La perte ainsi évitée est de 103 200 \$ CAN³⁹ à un coût nul. En mettant en place un tel programme de couverture, les revenus de la société sont mis à l'abri des fluctuations du taux de change, ce qui stabilise les revenus imposables (par exemple autour de 500 000 \$) à l'égard de cette source de risque et réduit par le fait même leur coefficient de variation. Comme on l'a démontré dans la section précédente, un revenu imposable moins volatil diminue la charge fiscale de la société et permet de maximiser la richesse de l'actionnaire.

L'avantage de la stratégie du tunnel est que la vente de l'une des composantes compense partiellement, voire totalement, le coût d'achat de l'autre. Elle offre ainsi une protection à un coût presque nul. Par contre, son inconvénient est qu'il faut faire un compromis entre la largeur du tunnel, c'est-à-dire le risque de variation du taux de change qu'on est prêt à tolérer, et le coût de la combinaison. Il va de soi que la société pourrait ne s'engager que dans l'un des deux contrats opposés. Dans ce cas, la protection serait entière, mais conditionnelle à la réalisation du pronostic implicite relatif à la hausse ou à la baisse du cours de la devise.

À l'évidence toute organisation, assujettie ou non à l'impôt, peut avoir recours à des contrats tels que ceux que nous avons illustrés. Dans cet article, nous nous sommes intéressés à leur rôle comme complément aux mécanismes déjà prévus dans la fiscalité canadienne.

CONCLUSION

Le revenu imposable d'une PME et, par conséquent, ses impôts à payer peuvent varier d'une année à l'autre à cause des fluctuations, notamment du taux de change, du taux d'intérêt ou du prix des matières premières.

Bien que le report des pertes autres qu'en capital⁴⁰, sous réserve des conditions posées par les lois fiscales, constitue un mécanisme de protection « naturel » contre les fluctuations du revenu imposable, il est imparfait, c'est-à-dire asymétrique, en ce sens que le revenu imposable généré par l'exploitation d'une entreprise pour une année donnée et les pertes autres qu'en capital ne sont pas assujettis à un traitement fiscal identique. Il est, par conséquent, important d'examiner si la mise en place d'autres stratégies peut

³⁹ $(1,0479 \text{ \$ CAN/\$ US} - 0,9447 \text{ \$ CAN/\$ US}) \times 1\,000\,000 \text{ \$ CAN} = 103\,200 \text{ \$ CAN}$.

⁴⁰ Al. 111(1)a) L.I.R.

permettre d'atteindre l'objectif de lisser le revenu imposable afin de minimiser les impôts.

À l'aide d'une technique de simulation, nous avons démontré qu'il peut être avantageux pour une SPCC de mettre en place des contrats de couverture pour lisser son revenu imposable et pour réduire son TIE. Le type de contrat choisi dépendra de la source des fluctuations de son revenu imposable, notamment du taux de change sur les comptes clients et sur les achats de marchandises.

LES DONS DE BIENFAISANCE : DROIT COMPARÉ ET FISCAL

MICHELLE DESROSIERS, NOTAIRE-CONSEIL, M. FISC.
SERVICE DE RÉVISION BIJURIDIQUE (FISCALITÉ ET DROIT COMPARÉ)
DIRECTION DES SERVICES LÉGISLATIFS
MINISTÈRE DE LA JUSTICE DU CANADA

PRÉCIS

Les dons de bienfaisance profitent à tous : le donateur, le donataire et le bénéficiaire de l'activité du donataire. En termes économiques, le donateur y trouve son compte par la possibilité pour lui de prendre un crédit ou une déduction selon le cas dans sa déclaration de revenus.

Pour avoir droit à ces allègements fiscaux, le contribuable en question doit faire un don. Or, ce terme n'est pas défini dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ce qui nous amène à nous questionner sur son sens et sa portée aux fins fiscales. Ainsi, le présent texte portera sur le sens de « don » dans un contexte de bienfaisance. En premier lieu, l'auteure présentera une brève analyse comparative de la notion de don rendue nécessaire compte tenu de la coexistence dans le cadre législatif fédéral du droit civil et de la common law et de l'impact de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*. Cette analyse révèle qu'il y a des circonstances où un don serait constitué en vertu du droit civil du Québec alors qu'il serait inexistant selon les principes de common law. Les conséquences de cette distinction seront mises en évidence par la revue de la jurisprudence fiscale pertinente. L'auteure conclut par la présentation de la solution proposée par le ministère des Finances qui, inspirée du droit civil, prévoit une règle uniforme et claire qui permet désormais aux

NDLR : Le présent article avait été annoncé dans le numéro thématique sur les dons de bienfaisance de la *Revue de planification fiscale et successorale*, (2009), vol. 29, n° 1, 69-70.

L'auteure en avait toutefois différé la publication étant donné que le Projet de loi C-10 visant à ajouter les paragraphes 248(30) et suivants à la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'était pas sanctionné au moment de la dissolution de la 39^e législature, le 7 septembre 2008. Le ministre des Finances du Canada ayant publié le 16 juillet 2010 des propositions législatives visant à ajouter à la loi ces mêmes paragraphes et l'auteure ayant ajusté son article en conséquence, il a été décidé de ne plus retarder cette publication.

donateurs de bénéficier d'un crédit ou d'une déduction pour dons selon le cas même si un avantage est reçu en contrepartie du don, et ce, pour autant que toutes les conditions prescrites soient remplies.

ABSTRACT

Charitable gifts benefit everyone: the donor, the donee and those who benefit from the donee's activities. In economic terms, the donor gets his reward in the form of either a tax credit or deduction from income in the preparation of his or her income tax return.

Currently, in order to benefit from the available tax relief, the taxpayer in question must make a gift. As this term is not defined in the *Income Tax Act*, it is necessary to look elsewhere to determine the meaning it will have for tax purposes. This text examines the meaning of gift in the context of charitable giving. The author begins with a comparative analysis of the term gift, such analysis being necessary given the co-existence of the civil law and the common law in the federal legislative context and the impact of section 8.1 of the *Interpretation Act*. This analysis reveals that there are circumstances in which a gift would be constituted under Quebec civil law, while there would be no gift under common law principles. The consequences of this distinction are then highlighted through a review of the relevant cases. The author concludes by outlining the solution proposed by the Minister of Finance, a solution inspired by the civil law, which envisages a uniform and clear rule which will make it possible, when prescribed conditions are met, for taxpayers to obtain the benefit of a tax deduction or tax credit in the context of gifts even where the taxpayer has received a benefit or advantage in consideration for his gift.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	383
1. DON : DROIT CIVIL QUÉBÉCOIS	385
1.1. EXEMPLE : TRANSFERT POUR 1 \$ ET AUTRES CONSIDÉRATIONS.....	389
2. DON : COMMON LAW.....	391
3. COMPARAISON ENTRE LE DROIT CIVIL QUÉBÉCOIS ET LA COMMON LAW	393
4. DON : SENS RETENU PAR LA JURISPRUDENCE FISCALE	395
4.1. SENS DE DON	395
4.2. INTENTION DE DONNER	404
4.3. AVANTAGE FISCAL	406
4.4. RÉALISATION D'UN PROFIT?	408
4.5. CONSTAT	409
5. SOLUTION PROPOSÉE PAR LE MINISTÈRE DES FINANCES	410
5.1. CALCUL DU MONTANT ADMISSIBLE	415
CONCLUSION	418

INTRODUCTION*

L'histoire¹ de la bienfaisance au Canada remonte aux premiers temps de la colonisation et peut-être même au-delà si on fait allusion aux traditions des peuples autochtones. À l'époque de la colonisation, à cause de l'éloignement et de l'isolement de petites collectivités rurales, on devait, par nécessité, faire preuve de solidarité. En cas d'urgence ou de grand besoin, on comptait sur la famille et les voisins, à défaut de quoi, on faisait appel à la charité des autres, incluant celle primordiale des communautés religieuses.

Au fil du temps, l'État s'est impliqué pour soutenir les personnes dans le besoin. À la Confédération, l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867*² a attribué aux provinces le droit exclusif de légiférer sur « l'établissement, l'entretien et l'administration des hôpitaux, asiles, institutions et hospices de charité ». Les gouvernements provinciaux ont délégué bon nombre de leurs responsabilités en la matière aux municipalités ou aux organismes bénévoles, mais ils sont restés engagés là où l'administration municipale était rudimentaire ou inexistante.

Ce soutien de l'État a augmenté pendant les périodes difficiles comme la Dépression des années 1930 parce que les autorités locales et les œuvres de bienfaisance manquaient souvent de ressources.

Le soutien de l'État impliquant le gouvernement fédéral dans certains cas en association avec les gouvernements provinciaux et territoriaux s'est concrétisé par l'entrée en vigueur des lois d'assurance sociale et d'assistance publique. Cependant, la situation a changé au milieu des années 1970 lorsque, à cause de récessions, d'inquiétudes relatives aux finances publiques et de doutes sur l'efficacité de l'État, les individus, les organismes

* L'auteure tient à remercier M^c Brigitte Ramaseder de ses précieux commentaires et de sa collaboration à la révision du présent texte. Les opinions qui y sont exprimées n'engagent toutefois que l'auteure et ne correspondent pas nécessairement à celles du ministère de la Justice du Canada.

¹ Les données historiques de ce texte ont été tirées en grande partie du document suivant : CANADA, Sénat, *Le bien public et les actifs privés : le traitement fiscal fédéral des dons de bienfaisance des particuliers et des sociétés*, Rapport provisoire du Comité sénatorial permanent des banques et du commerce, Ottawa, décembre 2004.

² Maintenant désigné sous le titre de *Loi constitutionnelle de 1867*, (R.-U.), 30 & 31 Vict., c. 3.

communautaires et les œuvres de bienfaisance se sont mis à jouer un rôle croissant dans l'aide aux gens dans le besoin.

Beaucoup de Canadiens dépendent encore aujourd'hui des œuvres de bienfaisance pour obtenir des services auparavant fournis en grande partie par les pouvoirs publics, notamment dans les domaines de la santé, de l'éducation, des services sociaux, du soutien aux personnes âgées et des arts. Le support direct du gouvernement – et le support indirect des contribuables – et des œuvres de bienfaisance continue. En effet, en date d'aujourd'hui, il y a plus de 82 000 organismes de bienfaisance enregistrés³. En 2006, plus de 5,7 millions de contribuables ont donné au-delà de 8 milliards de dollars à des fins de bienfaisance⁴. Aussi, en 2006, environ 25 % des Canadiens ont réclamé des crédits ou déductions pour dons dans leurs déclarations de revenus⁵. Il ne fait aucun doute que les œuvres de bienfaisance apportent une contribution de taille à la société canadienne et améliorent de façon concrète la qualité de vie de ses citoyens.

Les dons de bienfaisance profitent à tous : le donateur, le donataire et le bénéficiaire de l'activité du donataire. Les pouvoirs publics y gagnent aussi parce que les avantages que procure le don de bienfaisance – aux citoyens et à l'économie – dépassent le manque à gagner du fisc fédéral⁶.

En termes économiques, le donateur y trouve son compte par la possibilité pour lui de prendre un crédit ou une déduction, selon le cas, dans sa déclaration de revenus calculé en fonction du montant admissible⁷ du don effectué à un organisme de bienfaisance enregistré. En effet, le paragraphe 110.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁸ prévoit la déduction pour dons applicables aux sociétés alors que le paragraphe 118.1(3) L.I.R. prévoit les crédits d'impôt pour dons offerts aux particuliers.

³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, en ligne : http://www.cra-arc.gc.ca/tx/chrts/nln_lstngs/menu-fra.html.

⁴ STATISTIQUE CANADA, en ligne : <http://www.statcan.ca/Daily/Français/071101/q071101c.htm>.

⁵ *Id.*

⁶ CANADA, Sénat, *op. cit.*, note 1.

⁷ Nous reviendrons sur cette notion plus loin dans le texte.

⁸ L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

Pour avoir droit à ces allègements fiscaux, le contribuable en question doit faire un don. Or, ce terme n'est pas défini dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ce qui nous amène à nous questionner sur son sens et sa portée aux fins fiscales. Ainsi, le présent texte portera donc sur le sens de don dans un contexte de bienfaisance. En premier lieu sera faite une brève analyse comparative de la notion de don uniquement aux fins particulières des dons de bienfaisance. Cette analyse est pertinente compte tenu de la coexistence dans le cadre législatif fédéral du droit civil et de la common law et de l'impact de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*⁹, qui mentionne que, sauf règle de droit s'y opposant ou s'il est nécessaire de le faire, lorsqu'un texte fédéral emploie un terme sans le définir, et que ce terme renvoie implicitement au droit privé provincial, les règles de droit privé applicables viendront compléter le droit fédéral (sect. 1 et 2). Sera ensuite couverte la jurisprudence fiscale pertinente qui permettait alors de circonscrire les situations visant les dons donnant droit au crédit ou à la déduction selon le cas (sect. 4). Enfin sera présentée la solution proposée par le ministère des Finances qui, inspirée du droit civil, prévoit une règle uniforme et claire permettant désormais aux donateurs de bénéficier d'un crédit ou d'une déduction pour dons, selon le cas, lorsqu'un avantage est reçu en contrepartie du don et que toutes les conditions prescrites sont remplies (sect. 5).

1. DON : DROIT CIVIL QUÉBÉCOIS¹⁰

L'article 1806 du *Code civil du Québec*¹¹ définit la donation comme suit :

« La donation est le contrat par lequel une personne, le donateur, transfère la propriété d'un bien à titre gratuit à une autre personne, le donataire; le transfert peut aussi porter sur un démembrement du droit de propriété ou sur tout autre droit dont on est titulaire.

La donation peut être faite entre vifs ou à cause de mort. »

⁹ L.R.C. (1985), c. I-21 modifié par L.C. 2001, c. 4, art. 8.

¹⁰ Pour en savoir plus sur les règles de droit civil québécois relativement aux dons, voir : Joseph SIROIS, « Le concept de "don"/*gift* – Étude comparative droit civil – *Common law* – Droit fiscal », (2003), vol. 24, n° 2 *Revue de planification fiscale et successorale* 381-422.

¹¹ L.Q. 1991, c. 64 (ci-après « C.c.Q. »).

La donation en droit civil constitue donc un contrat par lequel le donateur transfère la propriété d'un bien à titre gratuit au donataire. Cet article doit cependant être complété par l'article 1381 C.c.Q., qui prévoit que le contrat à titre gratuit est celui par lequel l'une des parties s'oblige envers l'autre au bénéfice de celle-ci, sans retirer d'avantage en retour¹².

La donation s'analyse comme comportant un double élément : 1) un élément matériel, qui consiste dans l'appauvrissement du disposant et l'enrichissement du bénéficiaire, se réalisant l'un et l'autre sans contrepartie; 2) un élément intentionnel, dit l'intention libérale ou *animus donandi*, en ce que la transmission de valeur qui s'opère sans contrepartie doit avoir été voulue par le disposant¹³.

Le *Code civil du Québec* précise qu'un démembrement du droit de propriété peut faire l'objet d'une donation. C'est dire qu'il est possible de qualifier de don un transfert de la nue-propriété ou l'accord d'une servitude pourvu que toutes les conditions dont il est question ici soient respectées¹⁴.

L'intention libérale qui requiert que le donateur ne reçoive aucun avantage, même indirect, en contrepartie du transfert au donataire, implique qu'elle ne doit pas être faite en règlement d'une obligation morale ou naturelle¹⁵. Il y a obligation naturelle quand une personne, n'étant pas obligée civilement, se croit liée par un devoir de conscience ou d'honneur¹⁶.

Les tribunaux québécois nous rappellent que cette intention ne se présume pas, du moins en ce qui a trait au don manuel, et qu'à défaut de le prouver, il existe une présomption de non-gratuité. Dans la décision

¹² Mireille D. CASTELLI, *Les Donations*, (1988) 29 C. de D. 953-975, p. 957; Germain BRIÈRE, *Donations, substitution et fiducies*, Montréal, Wilson & Lafleur, 1988, n° 20, p. 14; *McLean c. Pettigrew*, [1945] R.C.S. 62.

¹³ G. BRIÈRE, *op. cit.*, note 12; Pierre CIOTOLA, *Les Libéralités*, Chambre des notaires du Québec, *Le Répertoire de droit/Nouvelle série – section doctrine*, « Libéralités », Doctrine – Document 3, Montréal, 1997, n° 2, p. 3; Jean PINEAU, Danielle BURMAN et Serge GAUDET, *Théorie des obligations*, 3^e éd., Montréal, Éditions Thémis, 1996, n° 29, p. 61.

¹⁴ P. CIOTOLA, *loc. cit.*, note 13.

¹⁵ *Id.*, n°s 25 à 27, p. 18-19; cf. *Dubord c. SMRQ*, [1998] R.D.F.Q. 251 (C.Q.); *Sabourin c. Périard*, [1947] BR 34; *Pesant c. Pesant*, [1934] R.C.S. 249.

¹⁶ Jean-Louis BAUDOIN, *Les Obligations*, 3^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1989, pp. 28-29.

*Yves Jalbert c. Benoît Bernier*¹⁷, le juge Marengo fait siens les commentaires suivants d'autres tribunaux québécois :

« L'intention de donner doit découler de faits suffisamment précis et concordants pour permettre de conclure à une donation plutôt qu'à un autre contrat comme la vente, le prêt ou le dépôt.

Dans l'affaire *Lijoi c. Rullo*, l'honorable juge Gagnon rappelait le principe de la présomption de non-libéralité *Nemo facile praesumitur donare* : il "en résulte que le don manuel exige en soi une preuve plus claire que le simple prêt à usage"¹⁸. »

Plus précisément, le juge Gagnon dans l'affaire *Lijoi c. Rullo*¹⁹ mentionne ce qui suit :

« Une première observation s'impose : nul n'est censé se départir de son bien gratuitement. Cette présomption de non-libéralité correspond à l'adage *Nemo facile praesumitur donare*, qui fait partie de notre droit²⁰. »

L'intention libérale n'a pas à porter sur la totalité de la valeur du droit faisant l'objet de la donation, puisque le *Code civil du Québec*, la jurisprudence et la doctrine soutiennent que cette dernière peut être rémunératoire ou avec charge; dans un tel cas, la donation portera sur la valeur qui excède cette rémunération ou cette charge²¹. L'article 1810 C.c.Q. prévoit en effet que la donation rémunératoire ou la donation avec charge ne vaut donation que pour ce qui excède la valeur de la rémunération ou de la charge. La donation d'un immeuble à charge d'assumer l'hypothèque le grevant ou celle comportant un droit d'usage en faveur du donateur constituent des exemples de donations avec charges²². Une donation faite

¹⁷ [2003] J.Q. n° 7495; C.Q., Montréal, n° 500-22-068277-022, 16 juin 2003. Voir note 8 du jugement pour les références aux décisions citées.

¹⁸ *Id.*, par. 43 et 44.

¹⁹ [1997] J.Q. n° 1398 (C.Q.).

²⁰ *Id.*, par. 16.

²¹ L'article 1810 C.c.Q. est nouveau; il codifie cependant la doctrine et la jurisprudence relative aux donations partiellement onéreuses. Pierre CIOTOLA, *De la donation*, Chambre des notaires du Québec *Le Répertoire de droit/Nouvelle série – section doctrine*, Montréal, Wilson & Lafleur, 2004, n^{os} 54-57, p. 20-21.

²² P. CIOTOLA, *loc. cit.*, note 13, n^{os} 55-56, p. 17.

pour récompenser le donataire de services rendus au donateur sera une donation rémunératoire pour la valeur excédant celle des services rendus²³.

Le *Code civil du Québec* permet également les donations indirectes et les donations déguisées²⁴. Ces donations requièrent comme toute autre donation, l'intention libérale de transférer la propriété du bien en faveur du donataire sans contrepartie. Si ces conditions de fond sont respectées, elles constituent des donations valides à condition que l'acte qui les constate soit conforme aux conditions de forme requises²⁵.

Ainsi, en cas de prix dérisoire, et pour autant que l'intention libérale soit prouvée, on considérera une cession comme une donation indirecte, assujettie aux conditions de fond, mais non de forme des donations²⁶. Par ailleurs, dans les donations déguisées, les parties cachent délibérément leurs intentions réelles, font semblant de faire un acte onéreux, le présentent comme tel aux yeux des tiers, alors qu'il s'agit d'un acte à titre gratuit. C'est une application de la simulation; celle-ci consiste dans l'existence apparente d'une contreprestation, dont il est convenu par acte secret qu'elle ne sera pas fournie²⁷. Comme le spécifie désormais l'article 1811 C.c.Q., les donations déguisées tout comme les donations indirectes doivent respecter les règles de fonds des donations. Cet article est nouveau, mais il codifie la règle majoritairement admise, voulant que ces libéralités soient soumises, quant à la forme, aux règles régissant l'acte dont elles ont l'apparence et, quant au fond, aux règles régissant les donations²⁸. Ainsi, ce type de donations, tant les donations déguisées que les donations indirectes étaient reconnues avant l'adoption du *Code civil du Québec*²⁹ et tout comme les autres types de donations, requiert l'intention libérale du donateur de transférer la propriété d'un bien en faveur du donataire sans contrepartie.

²³ *Id.*, n° 53, p. 16; *Messier c. Béique*, [1929] R.C.S. 19.

²⁴ Art. 1811 et 1824 C.c.Q.

²⁵ Art. 1811 C.c.Q.; M. D. CASTELLI, *loc. cit.*, note 12, 968.

²⁶ Maintenant codifiées aux articles 1811, 1824, 1827, 1828 C.c.Q.; Denys-Claude LAMONTAGNE, *Droit de la vente*, 3^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2005, n° 98, p. 55.

²⁷ G. BRIÈRE, *op. cit.*, note 12, n° 165, p. 114-115.

²⁸ Commentaires du ministre de la Justice du Québec lors de l'adoption du *Code civil du Québec*.

²⁹ Voir G. BRIÈRE, *op. cit.*, note 12, p. 108 et suiv. pour les donations indirectes et p. 114 et suiv. pour les donations déguisées.

Il est possible d'hésiter quant à la qualification de pareilles donations. Le seul fait qu'un prix soit stipulé dans un contrat donne à celui-ci l'apparence onéreuse; dans la mesure où le prix mentionné est inférieur au prix normal, on peut être porté à considérer qu'il s'agit d'une donation déguisée. Selon l'auteur Germain Brière, il vaut toutefois mieux y voir une donation indirecte; en effet, si le prix indiqué doit être effectivement payé, il n'y a pas de simulation, comme il y en a dans la donation déguisée³⁰. Quoi qu'il en soit, que l'acte en question se qualifie de donation déguisée ou de donation indirecte, il s'agira néanmoins d'une donation pour laquelle une intention manifeste de libéralité aura été démontrée.

1.1. EXEMPLE : TRANSFERT POUR 1 \$ ET AUTRES CONSIDÉRATIONS

Il est reconnu en droit québécois qu'une cession entre vifs d'un bien faite pour la somme nominale de 1 \$ sans autre mention constitue généralement une donation pure et simple soumise aux conditions de forme et de fonds en matière de donation entre vifs³¹.

Lorsque, cependant, la cession est effectuée en contrepartie d'une somme nominale et d'autres considérations, elle sera à première vue qualifiée de vente pour une contrepartie non déclarée. Il s'agit alors de déterminer la valeur de ces autres considérations et de se rappeler qu'un prix dans un contrat de vente qui n'est pas en proportion avec la valeur réelle de la chose soulève un doute sur la qualification du contrat : la véritable nature de la convention pourrait être une donation déguisée³².

La détermination de ce que représente l'expression « les autres et bonnes et valables considérations » dans un contrat relève de la preuve,

³⁰ *Id.*, n° 158, p. 111.

³¹ *Code civil du Bas-Canada* (ci-après « C.c.B.-C »), art. 776 et 1824 C.c.Q.; J. Émile BILLETTE, *Traité théorique et pratique de droit civil canadien. Donations et testaments*, tome I, Montréal, Imprimerie Excelsior, 1933, n° 357, p. 295-296. Voir les décisions : *Cabot c. Kimlin*, [1977] C.S. 520 et *Deneault c. Deneault*, SOQUIJ AZ-97023038, [1997] R.D.I. 602 (C.S.); AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IMP 422-1, « Aliénation d'un immeuble pour un dollar (1,00 \$) », 30 novembre 1987.

³² Michel POURCELET, *La Vente*, 5^e éd., Montréal, Éditions Thémis, 1987, p. 81; *Cowan c. Calagoure*, J.E. 82-360 (C.S.) (ci-après « *Cowan* »); *Godler (Succession de) c. Létourneau*, C.A., Montréal, n° 500-05-007523-861, 9 novembre 1992 (ci-après « *Godler (Succession de)* »).

généralement sur les épaules de la personne qui invoque la libéralité³³. Généralement, cette preuve ne peut se faire uniquement sur les déclarations du donataire, lesquelles doivent être corroborées³⁴.

Dans l'affaire *Cowan*, le juge Frenette a mentionné ce qui suit quant à la qualification d'un contrat prévoyant un prix de vente à 1 \$ et autres bonnes et valables considérations :

« Il arrive souvent que des contrats stipulent que la vente se fait pour \$1.00 et autres valables considérations. Ce prix est dérisoire à moins que l'on puisse déterminer d'une manière tangible, sa valeur.

Il peut en principe s'agir d'une vente réelle où le prix n'est pas divulgué mais il faut que le prix réel soit prouvé. »

M^e Léon Faribault émet l'opinion suivante à ce sujet :

« Souvent un immeuble est vendu pour un dollar et autres valables considérations. On peut se demander si on est alors en présence d'une vente véritable. Pour répondre à cette question, il faut se rendre compte de la nature de ces autres considérations. Si elles consistent dans une somme d'argent d'un montant raisonnable, il s'agit évidemment d'une vente : par contre, si elles représentent autre chose qu'une somme d'argent, la convention sera soit un échange, soit un contrat innommé, selon le cas. Enfin, si cette autre considération consiste dans un montant dérisoire, on sera en présence d'un acte simulé, qui en réalité, sera une donation déguisée³⁵. »

Enfin, dans l'affaire *Charlebois c. Charlebois*³⁶, où il était question d'un contrat de vente dans lequel le prix stipulé était volontairement inférieur à la valeur, la Cour d'appel a mentionné ce qui suit :

« Le caractère gratuit de la convention est une question de fait à laquelle le tribunal cherchera une réponse dans la preuve. Si l'intention des parties, et spécialement celle du disposant, est clairement manifestée et que l'*animus*

³³ *Senohrabek c. Durant*, J.E. 89-507 (C.S.); *Banque Nationale du Canada c. Gravel*, J.E. 84-1027 (C.S.); *Cowan*, précité, note 32; *Cabot c. Kimlin*, [1977] C.S. 520.

³⁴ *Godler (Succession de)*, précité, note 32. Voir par contre : *Millette c. SMRQ*, 2006 C.A. 673 (CanLII), où le témoignage du contribuable a été retenu réussissant alors à faire la preuve des « bonnes et valables considérations » (par. 65-91).

³⁵ *Cowan*, précité, note 32, p. 9, qui renvoie à Léon FARIBAUT, *Traité de Droit Civil du Québec*, tome 11, p. 26.

³⁶ [1974] C.A. 99, 101 (ci-après « *Charlebois* »).

donandi apparaît des termes employés ou de la forme de la convention, cela pourra suffire³⁷. »

À la suite de ce qui précède, il semble bien que, si la valeur des autres considérations est très en deçà de la valeur du bien cédé, il pourrait y avoir donation pour la différence entre la valeur des considérations et celle du bien cédé.

La nature de la transaction découlant de l'acte dépendra cependant de la preuve qui permettra d'établir s'il y a eu ou non en réalité d'« autres bonnes et valables considérations ». Dans le premier cas, la transaction pourrait se qualifier de vente ou autre cession³⁸, tandis que dans le second on parlerait d'une donation.

2. DON : COMMON LAW³⁹

Au fil des ans, les tribunaux ont développé une jurisprudence⁴⁰ portant sur le sens de « don » qui s'est transposée à travers les différents cas survenus au Canada en matière fiscale.

Hors ce contexte, on peut toutefois retenir la définition suivante : « [...] an inter vivos gift is generally a gratuitous transfer of property from its owner to another person with the intention that the transfer have a present effect and that title to the property pass to the donee⁴¹. »

Le don peut être transmis par délivrance du bien donné, par un acte de donation (contrat scellé) ou par déclaration de fiducie⁴². Le donataire doit également accepter le bien donné.

³⁷ Aux fins de rapport successoral, il s'agissait d'établir si le contrat de vente entre les deux parties contenait une donation, puisque le contrat en question avait été fait à une valeur moindre que la valeur réelle des biens vendus. Le tribunal a conclu à une donation pour la différence entre la valeur réelle des biens cédés et la valeur inscrite à l'acte et, par conséquent, sujette au rapport successoral.

³⁸ Dans les circonstances où le prix ne consistait pas en une somme d'argent.

³⁹ Pour de plus amples informations sur le volet « common law », voir J. SIROIS, *loc. cit.*, note 10.

⁴⁰ Celle-ci sera plus amplement analysée dans la section 4. du présent texte.

⁴¹ *Kingsmill c. Kingsmill*, (1917), 41 O.L.R. 238 (H.C.).

⁴² Patrick J. BOYLE, « Charitable Gifts : An Update », dans *2004 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2005, pp. 7:1-36, à la page 7:2.

Par ailleurs, la définition classique généralement adoptée par les tribunaux canadiens dans un contexte fiscal, principe de base qui définit le don en common law, est énoncée par le juge Owen dans la cause australienne *Commissioner of Taxation of the Commonwealth v. McPhail*⁴³ et citée dans la cause canadienne *La Reine c. Zandstra*⁴⁴ :

« [TRADUCTION] Il est évident, à mon avis, que pour constituer un “don”, il doit être établi que le bien transféré l’a été volontairement et non en raison d’une obligation contractuelle d’effectuer ce transfert et qu’aucun avantage de nature matérielle n’a été reçu par le cédant en contrepartie de ce transfert⁴⁵. »

Il est intéressant de noter que la Cour fédérale d’Australie dans le jugement *Leary v. Federal Commissioner of Taxation*⁴⁶ succédant à l’affaire *McPhail* a tempéré les conclusions du juge Owen en insistant sur l’obligation de déceler l’intention du donateur. On y mentionne que normalement un don n’a pas pour but de satisfaire à une obligation contractuelle et que le simple fait qu’un donateur reçoive, soit d’un tiers soit du donataire, une contrepartie matérielle qu’il peut avoir ou non ne constitue pas nécessairement une preuve concluante qu’il ne s’agit pas d’un don.

Pendant, il est précisé que si, en retour de la cession d’un bien, le cédant reçoit une contrepartie de valeur du cessionnaire, le cédant n’aura pas fait un don. Dans cette affaire, il ressort des commentaires de la Cour les constatations suivantes : un don est généralement fait au moyen d’une donation, il n’a généralement pas pour but de satisfaire à une obligation contractuelle et, de façon générale, il ne comportera pas de contrepartie matérielle. À ces caractéristiques habituelles, on ajoute la caractéristique selon laquelle un don, généralement, « procède d’une générosité empreinte de détachement et de désintéressement »⁴⁷.

⁴³ (1967-68) 41 A.L.J.R. 346 (ci-après « *McPhail* »).

⁴⁴ [1974] 2 C.F. 254 (C.F. 1^{er} inst.) (ci-après « *Zandstra* »).

⁴⁵ Voir l’affaire *McPhail*, précité, note 43, 348, citée dans l’affaire *Zandstra*, précité, note 44, 262.

⁴⁶ (1980), 32 A.L.R. 221 (ci-après « *Leary* »), 243 citée dans l’affaire *MRN c. McBurney*, 85 D.T.C. 5433 (C.A.F.), 5436 (ci-après « *McBurney* »).

⁴⁷ Tel qu’il est discuté dans l’affaire *Leary*, *id.*, 243.

Quoi qu'il en soit, au Canada, dans les provinces de common law, un don constitue un transfert volontaire d'un bien fait à titre gratuit⁴⁸. De plus, le donateur ne doit retirer aucun avantage personnel, directement ou indirectement, en contrepartie du transfert⁴⁹. Le geste doit être parfaitement gratuit et traduire une intention libérale du donateur à l'égard du donataire. Il est donc exclu que la fourniture de services puisse faire l'objet d'un don.

L'intention du donateur de transférer le titre au donataire doit être immédiate, non équivoque et irrévocable, même si le donataire ne pourrait pouvoir profiter du bien qu'à une date future⁵⁰. La donation ne peut être conditionnelle, seul le bénéfice du donataire peut être reporté.

3. COMPARAISON ENTRE LE DROIT CIVIL QUÉBÉCOIS ET LA COMMON LAW

La nécessité d'une intention libérale pour assurer la validité d'un don est un élément essentiel tant en common law qu'en droit civil. Cependant, en common law, aucune considération ou contrepartie, même indirecte, ne doit être reçue par le donateur, sinon le don n'en sera pas un. Seule une totale abnégation de la part du donateur pourra assurer la validité du don. Le droit civil accepte que l'intention libérale ne porte que sur une partie de la valeur du bien donné⁵¹, alors que cette possibilité est écartée en common law, qui considère le contrat comme indivisible quant à sa nature⁵².

⁴⁸ *Black's Law Dictionary*, 7^e éd., St-Paul, Minn., West Publishing Co., 1999; PAJLO/POLAJ, Dictionnaire canadien de la *Common Law* : Droit des biens et droit successoral/Canadian Common Law Dictionary : Law of Property and Estates, Cowansville, Éditions Yvon Blais/Association du Barreau canadien, 1997; Daphne A. DUKELOW et Betsy NUSE, *The Dictionary of Canadian Law*, 2^e éd., Scarborough, Carswell, 1995; Clifford WALSH et John BURKE, *Jowitt's Dictionary of English Law*, 2^e éd., London, Sweet & Maxwell, 1977.

⁴⁹ *MRN c. Burns*, 88 D.T.C. 6106 (C.A.F.) (ci-après « *Burns* »); *Hudson Bay Mining and Smelting Co. c. La Reine*, 86 D.T.C. 6244 (C.F. 1^{re} inst.); confirmé en appel à 89 D.T.C. 5515 (C.A.F.) (ci-après « *Hudson Bay* »); *McBurney*, précité, note 46.

⁵⁰ Mary Jane MOSSMAN et William F. FLANAGAN, *Property Law – Cases and Commentary*, Toronto, Emond Montgomery Publications Ltd., 1998, p. 470-471.

⁵¹ Art. 1810 C.c.Q.

⁵² *Allan Tite c. Canada*, 86 D.T.C. 1788 (C.C.I.) (ci-après « *Allan Tite* »). Le fondement de la règle est qu'en common law, dès qu'il y a une considération, il ne peut y avoir de don : *Burns*, précité, note 49; *Hudson Bay*, précité, note 49; *McBurney*, précité, note 49; *Gaudin c. MRN*, 55 D.T.C. 385 (C.A.I.) (ci-après « *Gaudin* »).

Les donations déguisées tout comme les donations indirectes semblent impossibles en common law puisque ce régime considère la nature de l'acte qui contient le transfert plutôt que son effet⁵³. Ainsi, une vente pour 1 \$ et autres bonnes et valables considérations sera toujours considérée comme une vente, et ce, même si les autres considérations sont bien en deçà de la valeur marchande dudit bien.

Malgré certains éléments communs entre les deux systèmes juridiques que sont le droit civil et la common law au regard du concept de don, il reste que les différences sont suffisamment marquées pour créer des tensions interprétatives au point de vue de la fiscalité pouvant occasionner un traitement différent selon que le don ait lieu au Québec ou dans une autre province canadienne. En l'absence de définition législative, on devait, même avant l'adoption de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*, s'attendre à ce que les tribunaux canadiens se réfèrent au droit privé provincial afin de déterminer les caractéristiques d'un don aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁵⁴. Depuis lors, certains diront que cela va de soi⁵⁵.

⁵³ *Allan Tite*, précité, note 52; *Gervais c. Canada*, 85 D.T.C. 5004 (C.F. 1^{re} instance) (ci-après « *Gervais* »); *La Reine c. Littler*, 78 D.T.C. 6179 (C.A.F.) (ci-après « *Littler* »).

⁵⁴ En effet, comme l'a dit le juge Décary dans l'affaire *Canada c. Lagueux & Frères inc.*, [1974] 2 C.F. 97 (1^{re} inst.) :

« Le droit fiscal, à mon avis, est un droit accessoire qui n'existe qu'au niveau des effets découlant des contrats. Une fois la nature des contrats déterminés par le droit civil, la *Loi de l'impôt* intervient, mais seulement alors, pour imposer des conséquences fiscales à ces contrats. Sans contrat, sans droit et sans obligation il ne peut y avoir d'incidence fiscale. L'application de la *Loi de l'impôt* est soumise à un diagnostic civil que ce diagnostic soit de droit civil ou de droit commun (common law). »

⁵⁵ Selon le juge Archambault :

« [...] il est clair que le Parlement, par l'adoption de la *Loi d'harmonisation* et par l'adjonction de l'article 8.1 à la *LI*, a consacré la primauté du principe de complémentarité. Pour que le principe d'uniformité ou celui de dissociation soit retenu, il faudrait une disposition législative explicite ou, à tout le moins, une règle "absolument et nécessairement" implicite le prescrivant. [...] À mon avis, avant de suivre des précédents dans lesquels les tribunaux ont appliqué le principe de dissociation ou le principe d'uniformité, il faudra s'interroger si les interprétations qu'ils ont adoptées ou les principes qu'ils ont exposés sont toujours justifiés à la lumière de l'article 8.1 *LI*. [...] Depuis l'entrée en vigueur de l'article 8.1, ils sont tenus de respecter le principe de la souveraineté parlementaire et d'utiliser le principe de complémentarité dans l'interprétation de toute loi fédérale. »

4. DON : SENS RETENU PAR LA JURISPRUDENCE FISCALE

4.1. SENS DE DON

Plusieurs jugements ont été rendus en matière fiscale relativement à la détermination d'une transaction à titre de don aux fins du crédit ou de la déduction pour dons ou dans le cadre de l'ancien impôt pour dons. Tantôt respectant les principes de droit privé applicables selon la province dans laquelle la transaction eut lieu, tantôt préférant plutôt une certaine uniformité dans la définition à adopter, il résulte que les tribunaux ont valsé d'un concept à l'autre pour, semble-t-il, retenir le plus souvent une approche tirée de la common law.

Notre étude débute par l'affaire *Zandstra*⁵⁶, non pas la décision la plus ancienne sur le concept de donation, mais celle qui semble avoir posé les jalons en cette matière en droit fiscal canadien.

Le défendeur cherchait à faire déduire de son revenu ses contributions annuelles à la Canadian Christian School de Jarvis, en Ontario, établie dans le but de dispenser à ses enfants une éducation conforme à ses principes religieux. L'école se qualifiait d'œuvre de charité enregistrée en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La déduction demandée portait sur le montant payé en sus des frais de scolarité, à titre de « don » au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le ministre rejeta les déductions. La Cour fédérale considéra les contributions comme ne constituant pas des dons au sens de l'article invoqué, parce que, selon elle, elles n'ont pas été faites sans contrepartie. En versant cette contribution, les parents ont, en contrepartie, obtenu l'éducation de leurs enfants dans une école séparée et se sont ainsi acquittés de leur devoir en conformité de leurs convictions.

Le constat intéressant dans cette affaire est la définition que fait la Cour du terme « don » aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ainsi, aux paragraphes 19 et suivants du jugement, il est dit :

(...suite)

Voir Pierre ARCHAMBAULT, « Contrat de travail : Pourquoi *Wiebe Door Services Ltd.* ne s'applique pas au Québec et par quoi on doit le remplacer », dans *L'Harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien, Deuxième recueil d'études en fiscalité (2005)*, Montréal, Association de planification fiscale et financière – Ministère de la Justice du Canada, pp. 2:1-86, à la page 2:18.

⁵⁶ Précité, note 44.

« Le mot “don” est défini dans le *Halsbury* de la manière suivante : [note omise]

[TRADUCTION] “Un don entre vifs peut être défini succinctement comme le transfert de tout bien d’une personne à une autre à titre gratuit à une époque où le donateur est vivant et où il ne fait pas ce transfert en prévision de sa mort [...]”

Dans le *Black’s Law Dictionary*, le mot “don” est défini comme : [note omise]

[TRADUCTION] “Un transfert volontaire d’un bien sans contrepartie.”

et :

[TRADUCTION] “Cession d’un bien par un propriétaire, sans contrepartie pécuniaire [...]”

Le *Shorter Oxford Dictionary* définit le mot “donner” comme : [note omise]

[TRADUCTION] “[...] Transfert d’un droit de propriété sur une chose, volontairement et sans contrepartie [...]”

Appliquant aux faits de l’espèce, ces définitions de dictionnaires du mot “don”, j’ai conclu que les sommes versées par les parents à l’école de Jarvis ne constituent pas des paiements effectués sans contrepartie et ne peuvent donc être considérées comme des “dons” en vertu de l’article 27(1)a(i).

[...]

Le sens à attribuer au mot “don”, employé dans l’*Income Tax Assessment Act of Australia*, fut examiné par la Haute Cour d’Australie dans l’affaire *Commissioner of Taxation of the Commonwealth v. McPhail* dans lequel le juge Owen déclarait :

[TRADUCTION] “Il est évident, à mon avis, que pour constituer un ‘don’, il doit être établi que le bien transféré l’a été volontairement et non en raison d’une obligation contractuelle d’effectuer ce transfert et qu’aucun avantage de nature matérielle n’a été reçu par le cédant en contrepartie de ce transfert [...] Si cependant le paiement devait être considéré comme un paiement volontaire, le contribuable l’a effectué, en s’attendant à recevoir en retour, et a en fait reçu une concession importante sur les droits exigés pour l’éducation de son fils. Dans aucun de ces cas, il n’a fait de ‘don’ au sens de l’article 78(1)⁵⁷. »

⁵⁷ *Id.*, 259 (jugement en anglais).

Il est intéressant de noter que bien qu'il soit fait référence aux définitions des différents dictionnaires pour définir le terme « don », la Cour a également pris soin de faire référence à un jugement émanant de la common law australienne pour expliquer sa portée.

Ce constat est particulièrement clair dans l'affaire *McBurney*⁵⁸ dont les faits sont semblables à ceux décrits dans l'affaire *Zandstra* et dans laquelle, après avoir repris les paroles de la Cour fédérale dans le jugement rendu dans l'affaire *Zandstra*, il a été expressément mentionné que la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne définit pas le mot « dons » et que rien dans le contexte à l'intérieur duquel ce terme est employé ne porte à croire qu'il y revêt un sens technique plutôt que son sens ordinaire. D'ailleurs, comme le juge Heald dans l'affaire *Zandstra*, la Cour d'appel fédérale en l'instance a insisté sur le sens donné au terme « don » par les cours australiennes qui renvoient au sens ordinaire du terme comme suit :

« Les cours australiennes ont attribué son sens ordinaire au mot “dons” dans un cas où il était utilisé à l'intérieur d'un contexte semblable à celui dans lequel il se trouve en l'espèce, c'est-à-dire dans une loi fiscale australienne permettant de déduire les “dons” du revenu dans certaines circonstances (*Commissioner of Taxation of the Commonwealth v. McPhail* (1967-68) 41 A.L.J.R. 346, à la page 347; *Leary v. Federal Commissioner of Taxation* (1980), 32 A.L.R. 221, aux pages 221, 237 et 241). La Division de première instance de cette Cour a tranché dans le même sens dans l'affaire *La Reine c. Zandstra* (précitée). Elle y a adopté le point de vue exprimé par le juge Owen dans l'affaire *McPhail*, où il a été décidé que les paiements effectués par un des parents en guise de contribution au fonds de construction d'une école fréquentée par son fils n'étaient pas déductibles en tant que “dons”⁵⁹. »

L'affaire *Burns*⁶⁰ va dans le même sens. Le point litigieux dans cette cause portait sur le fait de savoir si certaines sommes d'argent versées par le défendeur à l'Association canadienne de ski (ci-après « ACS ») étaient déductibles de son revenu aux termes du sous-alinéa 110(1)a(ii) L.I.R. Or, pendant les années en litige, la fille du défendeur était membre de l'équipe d'entraînement de l'ACS. La Cour a conclu que les versements faits par le défendeur à l'ACS n'étaient pas des dons au sens de l'article 110 L.I.R. Selon la preuve, ces paiements avaient été faits par le défendeur afin de s'assurer un avantage substantiel. Selon les faits, il a été admis que le défendeur n'aurait pas payé les montants en question si sa fille n'avait pas

⁵⁸ Précité, note 49.

⁵⁹ *Id.*, 5435 (jugement en anglais).

⁶⁰ Précité, note 49.

fait partie du programme de l'équipe d'entraînement de l'ACS. Tout comme l'a fait la Cour d'appel fédérale dans le jugement *McBurney*, la Cour fédérale dans l'affaire *Burns* a repris la définition de « don » retenue dans l'affaire *Zandstra*. Elle a cependant expliqué plus à fond l'élément intentionnel, fondement du « don » comme suit :

« J'aimerais souligner que l'élément essentiel d'un don est l'élément intentionnel que le droit romain a précisé comme *animus donandi* ou l'intention libérale (voir Mazeaud, *Leçon de Droit Civil*, tome 4ième, 2ième volume, 4ième édition, no 1325, page 545). Le donateur doit être conscient qu'il ne recevra pas de contrepartie autre qu'un avantage purement moral; il doit être prêt à s'appauvrir dans l'intérêt du bénéficiaire du don sans recevoir aucune contrepartie. À mon avis, le défendeur estimait qu'il payait l'entraînement en ski de sa fille et que cela était l'avantage. Par conséquent, le défendeur n'avait pas l'*animus donandi* ou l'intention libérale nécessaire pour que les paiements versés à l'ACS soient considérés comme "dons" en vertu du sous-alinéa 110 (1)a)(ii) de la Loi⁶¹. »

Enfin, encore une fois dans une situation de contributions à une église où le contribuable considérait que celles-ci constituaient des dons alors que la preuve démontrait qu'il s'agissait plutôt de paiements de frais de scolarité laïque, l'affaire *Woolner c. La Reine*⁶² a permis à la Cour d'appel fédérale de considérer de nouveau la définition à adopter pour « don ». À cet égard, la Cour a réitéré sa position en affirmant de nouveau qu'un don, au sens où l'entend la common law, est un transfert volontaire d'un ou de biens d'une personne à une autre, à titre gratuit et non en exécution d'une obligation contractuelle, sans attente ou espoir d'un avantage matériel en contrepartie. Il suffit alors qu'il y ait transfert volontaire d'un ou de plusieurs biens. Il faut en outre que ce transfert soit fait sans attente ou espoir d'un avantage matériel.

La décision rendue en 1970 dans l'affaire *Phillip Aspinall c. MRN*⁶³ constitue, contrairement aux causes qui ont été analysées précédemment, une décision dont les faits se sont passés au Québec. Dans cette affaire, le contribuable a acheté des billets pour assister à un ballet et à une réception pour un montant supérieur à leur juste valeur marchande (ci-après « JVM »). La Commission d'appel de l'impôt a établi que le supplément était un don aux fins de la déduction pour dons de charité. Faisant référence à l'article

⁶¹ *Id.*, 6105 (jugement en anglais).

⁶² 99 D.T.C. 5722 (C.A.F.) (ci-après « *Woolner* »).

⁶³ 70 D.T.C. 1669 (C.A.I.) (ci-après « *Aspinall* »).

755 C.c.B.-C., qui définissait alors le don en droit québécois, la Cour a donné au mot « don » le sens suivant aux fins de cette affaire :

« A gift must be voluntary and made with the intention that nothing will be received in return. It must be made to the person who is to receive it and must be accepted. If the foregoing conditions were met according to the evidence, we would have to declare that there was a gift in this case, regardless of how it was made⁶⁴. »

La Cour a tenu compte du fait que lorsque le contribuable décida de souscrire à l'événement, il avait l'intention de faire un don à l'organisation en question. La Cour a considéré qu'il y avait eu paiement comportant deux contreparties, une pour la valeur du billet et l'autre à titre de don à l'organisme de bienfaisance. On retrouve donc dans le jugement la mention suivante qui renvoie à l'affaire *Gagnon c. MRN*⁶⁵ :

« Without a doubt, in the contribution made there is a twofold consideration : one subscription was made for charitable purposes and the other for entertainment purposes. [...] The principle that there is a gift, in such a case, was accepted in *Gagnon v. Minister of National Revenue*, 60 DTC 347⁶⁶. »

Il s'agissait dans l'affaire *Gagnon*, dont les faits eurent également lieu au Québec, d'impôt sur les dons prévu à l'ancien article 111. Il a été jugé que le contribuable qui avait antérieurement à son décès vendu son exploitation agricole à ses fils pour un montant inférieur à sa JVM, avait fait un don pour la différence aux fins de cet impôt.

On a donc accepté dans le cadre de ces jugements une définition de don qui se rapprochait de celle du droit civil québécois. Mais encore fallait-il par la suite être en mesure de démontrer que lorsqu'il y a une transaction de vente liée à celle du don que celles-ci ne sont pas inextricablement liées. Ainsi, dans l'affaire *Hudson Bay*⁶⁷, la planification d'un don lié à une vente a été refusée. En 1976, Manitoba Hydro voulait acquérir une centrale électrique appartenant à des sociétés contrôlées par Hudson Bay. Manitoba Hydro ne pouvait payer plus de 750 000 \$ alors que cela valait beaucoup plus, comme l'a constaté la Cour. Après de longues négociations, où il a été tenu compte de l'impact fiscal du prix de vente pour Hudson Bay, les parties

⁶⁴ *Id.*, 1670 (jugement en anglais).

⁶⁵ 60 D.T.C. 347 (C.A.I.) (ci-après « *Gagnon* »).

⁶⁶ *Aspinall*, précité, note 63, 1673 (jugement en anglais).

⁶⁷ Précité, note 49.

se sont entendues pour que les sociétés contrôlées vendent à un prix de 3,6 M\$ et que Hudson Bay fasse un don à l'acheteur de 2,85 M\$. Il était clair que Manitoba Hydro n'aurait jamais accepté cette proposition si elle n'avait pas été certaine d'obtenir le don en question. La Cour fédérale, Division de première instance, a donné raison au ministère en refusant la déduction pour ce don. Selon la Cour, la vente et le don ne constituaient qu'une seule et même transaction. Le prix net pour Manitoba Hydro était de 750 000 \$, soit ce qu'elle était prête à payer au départ. En appel, le contribuable a soutenu que Manitoba Hydro avait acquis des actifs dont la valeur dépassait largement le prix net payé et que, dans les faits, il y a eu don véritable de la part du groupe de sociétés contrôlé par Hudson Bay. Malgré cela, la Cour d'appel fédérale a confirmé la décision de la première instance sur la base qu'il n'y avait eu qu'une seule transaction dont aucun élément de don ne pouvait être décelé à l'origine de la transaction. Étant donné que Manitoba Hydro ne pouvait acheter à un prix supérieur, toute la planification pour obtenir un don n'était, en fait, qu'une stratégie fiscale qui n'avait rien à voir avec un don véritable.

La conclusion avait été la même dans l'affaire *Gaudin*⁶⁸, dans laquelle le « donateur » avait consenti à réduire le prix de vente du bien transféré à un organisme de bienfaisance. La Cour a établi que puisqu'il y avait une contrepartie reçue lors de la transaction, il ne pouvait y avoir don. Encore une fois, la vente et le don ont été jugés comme étant inextricablement liés. Il semble que le jugement aurait pu être différent s'il avait été démontré que l'organisme en question aurait souhaité acquérir le bien à sa valeur marchande. Cette conclusion s'infère des propos suivants tenus par le juge Snyder dans cette affaire :

« In ordinary circumstances and quite apart from the application of a taxing statutes it would seem that a gift out right of the house to the church would be quite different from its sale at a reduced figure to the church⁶⁹. »

Mentionnons finalement que, selon les faits, M. Gaudin avait reçu de l'église désirant acquérir l'immeuble en question une lettre précisant qu'il n'y aurait aucun don en argent à l'église, mais plutôt une réduction du prix en raison du fait que l'immeuble servirait de presbytère.

On a jugé également qu'il ne pouvait y avoir délivrance d'un reçu pour don lorsqu'un organisme de bienfaisance accepte de vendre un bien à un prix

⁶⁸ Précité, note 52.

⁶⁹ *Id.*, 387.

supérieur à la valeur du bien afin de recueillir des fonds en raison du fait que le donateur doit payer pour le bien. Il en a été jugé ainsi dans l'affaire *Allan Tite*⁷⁰. Dans cette affaire, le contribuable a acquis un tableau de Robert Bateman de la Fédération canadienne de la faune pour 450 \$ et a obtenu un reçu pour don de 250 \$. La Cour considéra qu'il ne pouvait y avoir don puisque le contribuable avait une obligation contractuelle de payer 450 \$. Il a été jugé que le paiement et le don étaient inextricablement liés à l'achat du bien. La Cour conclut comme suit : « [I]t is not possible to make a "gift" if some valuable consideration such as goods or services is received in return⁷¹. »

Il semble donc, suivant cette affaire, qu'un organisme de bienfaisance qui vendrait un bien à un prix trop élevé ne pourrait délivrer un reçu pour don pour la partie du prix qui excéderait la valeur du bien. Il y aurait, selon cette jurisprudence, un don seulement s'il était possible pour le contribuable d'acheter le bien au prix correspondant à sa valeur sans faire de contribution excédentaire. Toujours selon cette jurisprudence, le don et la vente doivent être deux transactions distinctes.

Notons toutefois que ces trois derniers jugements concernent des faits survenus dans des provinces de common law.

Cette règle, qui peut être qualifiée de transactions distinctes, avait été suivie auparavant dans un autre contexte dans l'affaire *Little*⁷² pour ensuite être reprise dans la décision *Gervais*⁷³, deux affaires ayant eu cours au Québec.

L'affaire *Little* concerne un contribuable ayant vendu des actions de Lowney's Limited à ses fils, au prix unitaire de 24 \$, soit le prix en vigueur à la Bourse de Montréal à cette époque. En même temps cependant, il négociait avec un acquéreur la vente d'un bloc de contrôle, et un mois après le transfert, l'acquéreur a offert d'acheter 67 % des actions de la société au prix unitaire de 68,22 \$. Les fils ont vendu leurs actions à ce prix également. Il s'agissait de déterminer si ces derniers étaient tenus de payer l'impôt sur les dons en vertu de la partie IV L.I.R. antérieure (l'article 111 portant sur

⁷⁰ Précité, note 52.

⁷¹ *Id.*, 1791.

⁷² Précité, note 53.

⁷³ Précité, note 53.

l'impôt sur les dons), sur la différence entre le coût de 24 \$ l'action et le prix de vente de 68,22 \$ l'action. Dans un jugement majoritaire avec une opinion dissidente, la Cour d'appel fédérale a conclu que même si la vente des actions à un prix inférieur a entraîné un avantage pour les fils, le contribuable n'avait pas fait un don des actions aux fils au sens de l'article 111 étant donné qu'un contrat de vente ne peut constituer à la fois une donation et une vente, puisque selon elle, par définition, une donation est une cession sans contrepartie, de sorte que la vente des actions pour un prix moindre que leur valeur n'a pas été considérée comme un don pour les fils.

Dans les motifs du jugement, le juge en chef Jackett a déclaré ce qui suit :

« À mon avis, comme on n'a jamais soulevé, à l'audience, la question de la bonne foi concernant les contrats de vente – i.e. on a admis qu'il ne s'agit pas d'opérations fictives – il n'y a pas eu de "don" des actions ou de disposition faite "à titre de don" rendant applicable le paragraphe 111(2). Par définition, un contrat de vente opère transfert de propriété en échange d'une contrepartie et ne peut être un don, lequel, par définition, dispose d'un bien sans contrepartie.

Si j'ai bien compris, l'appelante a cependant allégué que, même si ces ventes d'actions ne sont pas des dons, étant donné qu'elles ont été faites à un prix réduit destiné à conférer un avantage sans contrepartie, chacune d'elles tombe sous le régime de l'alinéa 111(2)b) relatif à "une ou des opérations par lesquelles une personne dispose de biens, directement ou indirectement, à titre de don". À mon avis, la réponse, en bref, c'est que les seuls biens dont il a été disposé étaient des actions, et que celles-ci ont été vendues et qu'il n'en a pas été disposé à titre de don. Si, en langage courant, on pourrait dire qu'un don a été fait sous forme de vente à prix réduit (le don étant constitué par cette réduction de prix), à mon avis, dans la législation fiscale, le terme "don" doit être interprété suivant son sens juridique, à savoir un transfert de propriété sans contrepartie. La différence entre valeur et prix n'est pas un "bien" et ne peut être transférée.

[...]

Je n'ai pas oublié la décision de la Cour d'appel du Québec dans *Charlebois c. Charlebois*, 1974 CA 99, sur laquelle s'est fondée l'appelante. À mon avis, cependant, si cette décision pose en principe qu'une vente à prix réduit équivaut à une donation indirecte aux fins de l'article 712 du *Code civil*, il ne faut pas l'interpréter comme étendant l'application de l'article 111 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans la province de Québec au-delà du domaine d'application dans les autres provinces. Cette décision mise à part, je suis convaincu que l'expression "la disposition de biens indirectement à titre de don" vise une

disposition de “biens” à titre gratuit par des moyens détournés et ne comprend pas le cas de “vente” directe à prix réduit⁷⁴. »

Le juge en chef Jockett a ainsi rejeté la prétention du ministre selon laquelle les caractéristiques d’un don devraient être régies par le droit civil du Québec et a accueilli l’appel du contribuable au motif qu’il ne faut pas interpréter la notion de don en droit civil comme étendant l’application de l’article 111 dans la province de Québec au-delà du domaine d’application dans les autres provinces. Cette décision reflète le principe qui favorise l’uniformité dans l’application des lois fiscales afin d’assurer une répartition juste du fardeau fiscal.

L’affaire *Gervais*, dans laquelle le contribuable avait acheté de son père une propriété, incluant des immeubles, à un prix inférieur à sa JVM, abonde dans le même sens. La Cour a rejeté les prétentions du contribuable selon lesquelles le coût en capital du bien était réputé être la JVM de ce bien aux termes de l’alinéa 20(6)g L.I.R. (devenu l’alinéa 69(1)c L.I.R.). Même s’il a reconnu que l’avantage conféré au contribuable par son père pouvait constituer un don selon le droit du Québec, le juge Walsh a conclu comme suit :

« En l’espèce, nous sommes en présence d’une loi fiscale qui doit être appliquée de la même façon partout au Canada, et comme l’a affirmé l’ancien juge en chef Jockett, lorsqu’il s’agit de diverses dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, même si une vente à un prix sous-évalué équivaut à une donation indirecte aux fins de l’article 712 du *Code civil du Bas Canada*, cela ne veut pas dire qu’il faut étendre l’application de l’article 111 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* à un litige dans la province du Québec au-delà de ce qu’il en serait dans une autre province. J’estime que les mêmes principes doivent s’appliquer à l’interprétation de l’alinéa 20(6)c de la *Loi* en vigueur à l’époque en cause, et que je suis lié par l’arrêt *Littler*. Même s’il est probable que l’avantage conféré par l’acte de vente soit considéré comme une donation en droit québécois, aux fins de l’impôt sur le revenu, il faut interpréter la loi de façon uniforme à travers le Canada et le terme “don” de l’alinéa 20(6)c de la *Loi* doit recevoir l’interprétation étroite et restrictive qui lui a été donnée dans l’arrêt *Littler* à des fins d’impôt⁷⁵. »

Il ressort de ces deux jugements que dans une intention d’uniformité des règles fiscales en cette matière dans l’ensemble du Canada, les tribunaux ont adopté une interprétation plutôt étroite du terme « don », la conciliant ainsi avec la définition appliquée en common law. En effet, en l’absence d’une

⁷⁴ *Littler*, précité, note 53, 6181-6182 (jugement en anglais).

⁷⁵ *Gervais*, précité, note 53, 5008 (jugement en anglais).

définition législative, dans les provinces de common law tout comme au Québec, les tribunaux canadiens ont plutôt adopté une définition se ralliant à celle élaborée dans les pays de common law. Qu'il soit question du sens ordinaire du mot « don » par opposition à son sens technique ou juridique, il n'en demeure pas moins qu'en général les tribunaux adoptent la notion tirée de la common law du moins celle de l'Australie. Par conséquent, selon l'analyse qui précède, les tribunaux ont généralement refusé d'admettre des déductions pour dons de bienfaisance lorsque le contribuable avait reçu quelque contrepartie en retour, même si le montant ou la valeur des biens transférés par un donateur dépassait la contrepartie reçue.

4.2. INTENTION DE DONNER

Cela nous amène à la décision *Dutil c. Canada*⁷⁶ et à la pertinence de démontrer l'intention de faire un don à des fins de qualification.

Dans cette affaire, il s'agissait d'un contribuable qui s'était fait offrir par un promoteur des œuvres d'art en vue d'une donation subséquente à un organisme de bienfaisance. Le promoteur a vendu les œuvres au contribuable à un prix de 1 100 \$ et s'est chargé d'obtenir une évaluation de celles-ci pour 5 500 \$. Bien qu'il n'y ait pas eu d'entente préalable sur le montant de l'évaluation ni sur celui devant figurer sur le reçu qui serait délivré par l'organisme de charité, le contribuable s'attendait à recevoir un reçu pour plus de 1 100 \$ afin de rendre la transaction avantageuse du point de vue de la fiscalité. Le contribuable déclara la somme de 5 500 \$ à titre de don dans sa déclaration de revenus. Le ministre a réduit le montant admissible au crédit à 1 275 \$. La question en litige portait essentiellement sur l'évaluation de la JVM du don. Subsidiairement, le tribunal devait déterminer si, en l'espèce, il y avait effectivement eu une donation.

Selon son appréciation de la preuve, le juge Dussault estima que l'évaluation donnée par le ministre était réaliste et l'a retenue. Au sujet de l'existence du don, il écrit en obiter :

« L'article 755 du *Code civil du Bas-Canada* définit la donation entre vifs dans les termes suivants :

“La donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille à titre gratuit de la propriété d'une chose, en faveur du donataire dont l'acceptation est requise et rend le contrat parfait. Cette acceptation la rend irrévocable, sauf dans les cas prévus par la Loi, ou une condition résolutoire valable.”

⁷⁶ 95 D.T.C. 281 (C.C.I.).

L'intention libérale ou *animus donandi* a traditionnellement été reconnue, tant par la jurisprudence que par la doctrine, comme l'un des éléments essentiels pour qu'il y ait une véritable donation. L'auteur bien connu, Germain Brière, s'exprime sur cette exigence dans les termes suivants à la page 17 de son traité intitulé "Donations, substitutions et fiducie" :

"Selon la conception plus large, mais plus précise, l'intention libérale est le fait de savoir qu'on ne reçoit pas de contrepartie et la volonté arrêtée de n'en point recevoir. Cette conception réduit l'importance du rôle de l'intention libérale par rapport à l'élément matériel, vu le rapprochement entre consentement et intention libérale. Mais il n'y a pas de confusion pour autant; le donateur n'a pas voulu seulement un acte qui a pour résultat de l'appauvrir, il a voulu directement et en soi cet appauvrissement."

Et à la page 18 :

"[...] si le disposant a un intérêt pécuniaire à l'acte, s'il espère en retirer un avantage matériel, cet intérêt exclut la libéralité, du moins lorsqu'une clause particulière de l'acte en révèle l'existence; ainsi, quand quelqu'un souscrit à une œuvre d'utilité publique, ce n'est pas nécessairement une donation". »

Le juge Dussault termine sur cet aspect en affirmant ceci :

« Dans le présent cas, la recherche d'un avantage fiscal indu démontré par le fait que l'appelant, selon sa propre admission, devait recevoir un reçu pour un montant supérieur à celui déboursé afin que la transaction soit "fiscalement avantageuse" pour lui, laisse à mon avis, peu de doute sur l'absence d'intention libérale⁷⁷. »

Cela étant, on peut sérieusement douter de l'existence d'un don lorsque la seule motivation du contribuable est manifestement celle de s'enrichir ou d'en retirer un avantage personnel. Dans ces circonstances, une des conditions essentielles au don n'est pas remplie.

Ce principe a clairement été reconnu en matière fiscale dans des situations où les faits sont également survenus dans des provinces de *common law*⁷⁸.

⁷⁷ *Id.*, 287 (jugement en anglais).

⁷⁸ On peut à cet égard renvoyer aux décisions dans les affaires *McBurney*, précité, note 49; *Tite*, précité, note 52; *Burns*, précité, note 49 et *Hudson Bay*, précité, note 49.

4.3. AVANTAGE FISCAL

Le système fiscal canadien prévoit un allègement lorsqu'une donation est effectuée, par exemple, à un donataire reconnu. On peut donc considérer qu'il s'agit là d'une conséquence normale voulue par le législateur afin d'encourager de telles donations. Nous comprenons cependant que si la seule motivation poursuivie par le donateur est l'avantage fiscal, il y aurait lieu de croire qu'il n'y a pas de don selon le sens à donner à ce terme⁷⁹. Par contre, la jurisprudence nous enseigne que lorsque le but poursuivi est un dessaisissement avec appauvrissement, donc une véritable intention de donner, et qu'une des conséquences est l'avantage fiscal, il n'y a pas lieu de disqualifier l'acte de donation. L'avantage fiscal n'est alors pas considéré comme une contrepartie au don.

L'affaire *Friedberg c. Canada*⁸⁰ est la référence en la matière. Dans ce cas, il s'agissait, entre autres, du don d'une collection de textiles islamiques anciens au Musée royal de l'Ontario. Il a été amené en preuve que le contribuable a fait appel à trois évaluateurs indépendants dont les expertises ont été acceptées par le tribunal, et le contribuable était disposé à acquérir et à donner la collection au musée quelle que soit l'évaluation retenue. Il a également été démontré qu'il était disposé à faire un prêt permanent au musée dont les représentants avaient dès le départ sollicité eux-mêmes la donation. Il semble qu'il n'était alors pas seulement question pour le contribuable de recueillir un avantage fiscal, mais également d'effectuer un don véritable au musée.

Les conséquences pratiques découlant du fait de considérer l'avantage fiscal comme une contrepartie du don ont été notées par le juge Linden comme suit :

« Par conséquent, un don est le transfert volontaire du bien d'un donateur à un donataire, en échange duquel le donateur ne reçoit pas d'avantage ni de contrepartie (voir le juge Head dans *La Reine c. Zandstra* [1974] 2 C.F. 254, à la p. 261). L'avantage fiscal qui est conféré par un don n'est généralement pas considéré comme un "avantage" au sens où on l'entend dans cette définition car

⁷⁹ Voir à titre d'exemple la toute récente cause *Coombs c. Canada*, 2008 D.T.C. 4004 (C.C.I.), dans laquelle la Cour a été incapable de déceler l'intention de donner du contribuable qui, selon elle, constitue une condition du don.

⁸⁰ 92 D.T.C. 6031 (C.A.F.) (ci-après « *Friedberg* »).

s'il en était ainsi, bien des donateurs seraient dans l'impossibilité de se prévaloir des déductions relatives aux dons de charité⁸¹. »

Cette règle a été suivie par la suite par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Langlois c. Canada*⁸². M. Langlois faisait partie d'un groupe de plusieurs personnes qui ont fait affaire avec M. Marc Levert, fondateur et actionnaire principal de la Galerie des Maîtres Anciens inc. sise à Québec. M. Levert vendait à ses clients, généralement à 25 % du prix de l'évaluation, des œuvres d'art (des tableaux) que ceux-ci cédaient à des organismes de bienfaisance identifiés et choisis par M. Levert. C'était M. Levert qui s'occupait de trouver et de choisir les organismes bénéficiaires à qui il remettait les dons. À cette fin, il agissait à titre de mandataire des donateurs. C'était aussi lui qui évaluait les biens cédés et fournissait les reçus nécessaires à l'obtention du crédit d'impôt. En outre, M. Levert agissait également à titre de mandataire des organismes bénéficiaires. En cette capacité, il recevait les dons destinés à ces derniers et il les revendait immédiatement pour ne remettre aux organismes qu'une infime partie des produits de la vente, soit de 4 % à 10 % de ces derniers. M. Langlois a demandé un crédit d'impôt pour dons de bienfaisance. On l'avait informé de la possibilité d'obtenir un avantage fiscal en procédant à des dons charitables. C'est dans ce contexte qu'il fit la connaissance de M. Levert. Considérant que M. Langlois avait effectivement fait un don à la galerie, la Cour d'appel fédérale affirma ce qui suit :

« Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a appliqué aux transactions visées les principes du *Code civil du Bas-Canada* qui, à l'époque, gouvernaient les libéralités, notamment les articles 755 et 776. Il a conclu que les conditions essentielles à l'existence d'une donation, soit l'intention libérale, la remise du bien et l'acceptation par le donataire, étaient remplies. Appliquant l'arrêt *The Queen v. Friedberg*, 92 DTC 6031 de notre Cour, il a statué que l'obtention d'un avantage fiscal, même si c'était là la motivation principale de l'intimé en l'espèce, n'effaçait pas l'intention libérale du donateur. Il fut aussi d'avis que l'obtention d'un reçu de la part de l'organisme bénéficiaire ne pouvait être considérée comme une contrepartie éliminant le caractère gratuit et libéral de la transaction.

Enfin, l'objet même des dons lui est apparu suffisamment déterminé et il était satisfait que les biens donnés sont devenus la propriété des organismes de bienfaisance qui ont émis les reçus pour fins d'impôt.

⁸¹ *Id.*, 6032 (jugement en anglais).

⁸² 2000 D.T.C. 6612.

À mon avis, le juge s'est bien instruit quant aux principes juridiques applicables en l'espèce. De même, je n'ai pas été convaincu qu'il a erré dans l'application de ces principes aux faits qui lui ont été soumis. En conséquence, je rejeterais l'appel avec dépens⁸³. »

4.4. RÉALISATION D'UN PROFIT?

Enfin, la décision rendue dans l'affaire *Whent c. La Reine*⁸⁴ vient préciser que des réductions d'impôt sur le revenu résultant de donations à des établissements ou des administrations au Canada qui sont désignés en vertu du paragraphe 32(2) de la *Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels*⁸⁵ n'impliquent pas en soi qu'un désir de réaliser un profit sous-tendait ces donations. Durant toute la période pertinente, les trois appelants étaient des avocats exerçant le droit ensemble, dans le cadre d'une société de personnes, à Thunder Bay, en Ontario. Au cours d'une période de 24 mois, les appelants ont acheté environ 215 œuvres d'art de Norval Morrisseau (un artiste canadien en vue) à des prix qu'ils croyaient honnêtement inférieurs à la JVM de ces œuvres. Au cours d'une période commençant en décembre 1984 et se terminant en décembre 1986, toutes ces œuvres d'art ont été réparties en cinq lots et données à quatre galeries publiques ou musées du Canada répondant aux exigences de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ces galeries et musées ont ensuite délivré des reçus aux appelants, comme l'exige l'alinéa 110(1)b.1) L.I.R., ces reçus indiquant des montants conformes aux valeurs des dons d'œuvres selon l'expertise pertinente. Confirmant que les appelants avaient bel et bien fait un don à des donateurs reconnus par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le tribunal a affirmé qu'ils étaient animés de deux intentions ou motifs principaux : une réduction d'impôt grâce aux reçus pour dons et une intention de donner des œuvres d'art à certaines galeries publiques où ces œuvres pourraient être vues par une bonne partie de la population canadienne. Citant le juge Morgan : « À mon avis, cette deuxième intention, de nature philanthropique, était inextricablement liée à la première, qui était de réduire l'impôt. » Ayant à déterminer si les œuvres en question se qualifiaient d'immobilisations, le juge Morgan conclut en ce sens par les motifs suivants :

« En *common law*, un don est un transfert volontaire de biens sans contrepartie. Les appelants n'ont reçu aucune contrepartie des galeries publiques donateurs. Le fait que certains avantages financiers (soit des réductions d'impôt sur le

⁸³ *Id.*, 6614 (jugement en anglais).

⁸⁴ 96 D.T.C. 1594 (C.C.I.) (ci-après « *Whent* »).

⁸⁵ L.R.C. (1985), c. C-51.

revenu) aient été obtenus par les appelants en vertu des dispositions de la *Loi* grâce aux donations des œuvres de Morrisseau à des établissements prescrits n'implique pas en soi qu'un désir de réaliser un profit sous-tendait ces donations ou que les œuvres de Morrisseau peuvent être considérées comme on veut sauf comme des biens en immobilisation entre les mains des appelants aux moments de ces donations. Dans l'arrêt *The Queen v. Friedberg*, 92 D.T.C. 6031, le juge Linden, rendant jugement pour la Cour d'appel fédérale, disait à la page 6033 :

«À l'évidence, il est possible de faire un don 'rentable' à l'égard de certains biens culturels. Lorsque le coût d'acquisition réel des biens est bas et que la juste valeur marchande de ceux-ci est élevée, il est possible que les avantages fiscaux conférés par le don excèdent le coût d'acquisition des biens. Ces avantages ont donc pour effet d'encourager fortement le don de biens ayant une importance culturelle et nationale⁸⁶. »

4.5. CONSTAT

Dans les provinces de common law, les tribunaux en matière fiscale ont généralement refusé d'admettre des déductions pour dons de bienfaisance lorsque le contribuable avait reçu quelque contrepartie que ce soit en retour, même si la valeur du don dépassait la contrepartie reçue⁸⁷. Parfois, cependant, cette approche a été retenue au Québec pour privilégier un traitement uniforme à travers le pays. Sans cette approche, dans l'affaire *Little*⁸⁸, le contribuable aurait eu à payer l'ancien impôt pour don alors que cet impôt n'aurait pas été exigible des autres contribuables canadiens résidents à l'extérieur du Québec vivant la même situation, approche que le tribunal n'a pas semblé vouloir accepter.

Comme il a été mentionné à la section 1, au Québec, quoique présentant plusieurs similitudes avec cette notion en common law, le concept de don énoncé dans le *Code civil du Québec* n'interdit pas toute contrepartie, à condition que la valeur du bien transféré par le don dépasse la valeur de toute contrepartie reçue en retour. L'intention de donner doit toutefois être évidente. Cependant, afin de promouvoir l'uniformité de l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'ensemble des contribuables canadiens, les tribunaux ont eu tendance à dissocier la notion de don mentionnée dans cette

⁸⁶ *Id.*, 1602 (jugement en anglais).

⁸⁷ *Woolner*, précité, note 62; *Zandstra*, précité, note 44; *McBurney*, précité, note 49; *Burns*, précité, note 49; *Friedberg*, précité, note 80; *Whent*, précité, note 84; *Gaudin*, précité, note 52; *Allan Tite*, précité, note 52.

⁸⁸ Voir à cet égard l'affaire *Little*, précité, note 72.

loi de la définition de droit civil en confirmant, pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'interprétation plus étroite de la common law⁸⁹.

C'est en étant conscient de ces différences et possiblement des litiges potentiels que le ministre des Finances proposa de nouvelles mesures applicables aux dons de bienfaisance⁹⁰.

5. SOLUTION PROPOSÉE PAR LE MINISTÈRE DES FINANCES

Les propositions visant à ajouter les paragraphes 248(30) et suivants à la *Loi de l'impôt sur le revenu* viennent changer la donne relativement à la position à tenir quant à la portée du mot « don » pour certaines fins prévues⁹¹ dans cette loi. Elles viennent régler les incertitudes créées par le désir d'uniformisation, d'une part, et l'application stricte des règles du droit privé dans l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, d'autre part.

Les propositions inscrites au paragraphe 248(30) L.I.R. viennent amoindrir les différences entre le concept de don de common law et celui du *Code civil du Québec* non par l'insertion d'une définition fiscale de don ou d'une présomption en ce sens, mais plutôt par l'ajout dans la loi, d'une règle d'assouplissement des conditions applicables pour conclure à un don à certaines fins précises dont celle d'un don à un donataire reconnu tel qu'il est défini au paragraphe 149.1(1) L.I.R.

Le paragraphe 248(30) L.I.R. proposé se lit comme suit :

⁸⁹ Voir l'analyse faite par le professeur Duff dans David G. DUFF, « La Loi de l'impôt sur le revenu et le droit privé au Canada : Complémentarité, dissociation et bijuridisme », (2003), vol. 51, n° 1 *Revue fiscale canadienne* 64-132.

⁹⁰ Les notes explicatives accompagnant les propositions législatives publiées par le ministère des Finances du Canada le 16 juillet 2010 donnent un aperçu de l'objectif poursuivi et des raisons sous-jacentes à ces changements. Voir à cet effet : CANADA, ministère des Finances, *Propositions législatives visant à modifier la Loi de l'impôt sur le revenu et des textes connexes en vue d'effectuer des modifications techniques et de prévoir l'expression bijuridique de cette loi*, (16 07 2010), par. 148(24).

⁹¹ Ces propositions s'appliqueront aux dons de bienfaisance, aux dons de médicaments expressément prévus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, aux dons à l'État, aux dons d'objets culturels à des administrations ainsi qu'aux dons de biens écosensibles.

<p>Le fait qu'un transfert de bien donne lieu à un montant d'un avantage ne suffit pas en soi à rendre le transfert inadmissible à titre de don à un donataire reconnu si, selon le cas :</p> <p>a) le montant de l'avantage n'excède pas 80 % de la juste valeur marchande du bien transféré;</p> <p>b) la cédant établit à la satisfaction du ministre que le transfert a été effectué dans l'intention de faire un don.</p>	<p>The existence of an amount of an advantage in respect of a transfer of property does not in and by itself disqualified the transfer from being a gift to a qualified donee if</p> <p>(a) the amount of the advantage does not exceed 80% of the fair market value of the transferred property; or</p> <p>(b) the transferor of the property establishes to the satisfaction of the Minister that the transfer was made with the intention to make a gift.</p>
--	--

Il est reconnu qu'en common law, la réception d'une contrepartie par un donateur vient annihiler son intention de donner. Cette condition est inexistante en droit civil⁹². Un contribuable québécois peut donc recevoir une considération en contrepartie d'un don sans que son intention de donner soit anéantie. Les nouvelles mesures du paragraphe 248(30) L.I.R. proposé permettent alors aux donateurs canadiens assujettis aux règles de common law de faire abstraction du fait qu'ils auraient reçu une considération en contrepartie de leurs dons lorsqu'il est temps de qualifier leurs transferts à titre de don aux fins visées aux paragraphes 248(30) et suivants L.I.R. proposés. Par conséquent, le fait de recevoir une considération en contrepartie d'une transaction de don ne la disqualifie plus comme telle de par ce seul fait.

Nous insistons sur le fait que les termes « ne suffit pas en soi »/ *does not in and by itself* utilisés dans la rédaction du paragraphe 248(30) L.I.R. proposé limitent, à notre avis, la portée de la disposition aux cas suivants :

- en vertu de l'alinéa a), la simple existence d'un avantage n'anéantira pas le don si le montant de l'avantage n'excède pas 80 % de la JVM du bien transféré;
- en vertu de l'alinéa b), la simple existence d'un avantage n'anéantira pas le don si le cédant établit à la satisfaction du ministre que le transfert a été effectué dans l'intention de faire un don.

⁹² Voir l'article 1810 C.c.Q.

En d'autres mots, il faudrait admettre qu'un transfert de bien est réellement un don à un donataire reconnu si la valeur de l'avantage n'excède pas 80 % de la JVM du bien donné et que les autres conditions pour qualifier un transfert de don sont remplies, ou encore si on établit, dans ces circonstances, à la satisfaction des autorités fiscales, l'intention de faire un don dans la mesure où toutes les autres conditions sont par ailleurs respectées.

Les termes « en soi »/in and by itself limitent la portée de la disposition au fait qu'il puisse y avoir dans le cadre d'une donation une considération reçue par le donateur en retour du transfert. Par conséquent, cela oblige le lecteur à revenir au droit privé pour qualifier la transaction mais, dans le cadre de cette qualification, ce dernier peut faire abstraction au fait que le donateur ait pu recevoir une considération en retour du transfert. Ainsi, aux fins de l'alinéa 248(30)a L.I.R., l'intention du cédant doit tout de même être présente, sauf que la présence d'un avantage ne sera pas déterminante dans l'analyse de cette intention.

C'est ce que nous comprenons du sens et de la portée donnés à cette disposition à la lecture des notes explicatives relatives à cette mesure. En effet, on peut y lire ce qui suit :

« Pour être considéré comme un don, un transfert de bien doit être volontaire et être effectué dans l'intention de faire un don. En *common law*, on présume que cette intention n'est pas présente lorsque le cédant du bien reçoit une contrepartie ou un avantage. Le nouveau paragraphe 248(32)⁹³ de la Loi, qui s'applique relativement aux transferts de biens effectués après le 20 décembre 2002 à des donataires reconnus (comme les organismes de bienfaisance enregistrés), permet de réfuter cette présomption. En effet, selon l'alinéa 248(32)a, le fait que le cédant reçoive un avantage ne suffit pas en soi à rendre le transfert inadmissible à titre de don si la valeur de l'avantage n'excède pas 80 % de la juste valeur marchande du bien transféré.

Si la valeur de l'avantage découlant d'un transfert de bien excède 80 % de la juste valeur marchande du bien transféré, le nouvel alinéa 248(32)b prévoit que le transfert ne suffira pas en soi à rendre le transfert inadmissible à titre de don si le cédant peut établir, à la satisfaction du ministre du Revenu national, que le transfert a été effectué dans l'intention de faire un don. » (Notre soulignement)

⁹³ Les dispositions qu'on trouvait au paragraphe 248(30) L.I.R. proposé dans le Projet de loi C-10 déposé lors de la 39^e législature, 2^e session, se retrouvaient au paragraphe 248(32) dans les propositions législatives du 20 décembre 2002 et celles du 27 février 2004. Voir CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives aux mesures législatives et aux projets de règlements relatifs à la Loi de l'impôt sur le revenu*, décembre 2002 et février 2004.

Étant donné qu'au Québec, la présence d'une contrepartie en retour d'un don est permise et ne disqualifie pas, par ce seul fait, un transfert de donation, il semble qu'en droit civil du Québec, les dispositions du paragraphe 248(30) L.I.R. proposé n'ont pas d'effet sur la qualification d'un don.

Par l'entrée en vigueur de l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation* de même que par l'adoption du paragraphe 248(30) L.I.R. proposé, l'interprétation étroite de don issue de la common law qui était généralement retenue par les tribunaux fiscaux canadiens et suivie par les autorités fiscales ne devrait plus tenir. Dorénavant, les règles de droit privé devraient être respectées que la situation ait lieu dans une province de common law ou au Québec. Toutefois, pour les dons faits dans une province de common law, les modifications proposées à la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'appliqueront et permettront la reconnaissance à titre de don d'un don avec contrepartie. Enfin, le « montant admissible » d'un don aux fins de la déduction ou du crédit d'impôt se calculera de la même façon partout au Canada.

Les contribuables effectuant un don dont le montant de l'avantage est supérieur à 80 % de la JVM du bien donné se retrouveront dans la même situation fiscale, et ce, qu'ils soient résidents du Québec ou d'une autre province canadienne. En fait, tout sera une question de preuve; dans toutes les situations, ceux-ci devront convaincre le ministre du Revenu national qu'ils avaient l'intention de donner. Comme l'a bien exprimé la Cour d'appel dans l'affaire *Charlebois*⁹⁴, où, pour rappel, il était question d'un contrat de vente dans lequel le prix stipulé était volontairement inférieur à la valeur :

« Le caractère gratuit de la convention est une question de fait à laquelle le tribunal cherchera une réponse dans la preuve. Si l'intention des parties, et spécialement celle du disposant, est clairement manifestée et que l'*animus donandi* apparaît des termes employés ou de la forme de la convention, cela pourra suffire. Si, d'autre part, l'intention de favoriser n'est pas expresse, la recherche ne peut s'arrêter là. On se demandera si le défunt a traité avec son successible comme il l'aurait fait avec un étranger et, si la valeur des biens cédés excède la considération donnée, on y verra le signe d'une libéralité. Bien sûr, si l'écart est minime, si l'avantage accordé est de peu d'importance, il pourra être considéré comme le résultat du jeu naturel de la convention. Il n'est pas toujours facile d'apprécier tous les facteurs subjectifs qui ont pu mener deux parties à faire une convention. S'il faut considérer ces facteurs, il faut aussi les

⁹⁴ Précité, note 36.

peser avec des facteurs plus objectifs, mais sans tenir compte de ceux qui après la conclusion de la convention ont pu ajouter une plus-value au bien aliéné⁹⁵. »

La nature de la transaction découlant de l'acte dépendra de la preuve qui permettra d'établir si, en réalité, il y a eu ou non intention de donner. Si l'intention est manifeste à la face même de l'acte, les autorités fiscales devraient être convaincues de l'existence du don, et ce, que le don soit effectué par un résident du Québec ou d'ailleurs au Canada. D'un autre côté, si l'acte ne les convainc pas de l'existence d'un don, le contribuable, qu'il soit résident du Québec ou d'ailleurs au Canada, devra faire cette preuve à la satisfaction du ministre, et ce, qu'on soit dans les paramètres de l'alinéa 248(30)a) ou de l'alinéa 248(30)b) L.I.R. proposés.

L'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC ») semble du même avis. En effet dans une interprétation technique datant de 2006 et traitant d'une donation rémunératoire au Québec, les autorités fiscales reconnaissent l'importance de faire la preuve de l'intention de donner. Les passages suivants de cette interprétation le montrent :

« Les nouvelles règles du paragraphe 248(30) de la loi, tel qu'il est proposé, n'ont pas pour effet de créer une présomption de don lorsque la valeur d'une contrepartie reçue par un donateur est inférieure à 80 % de la valeur du bien donné mais que par ailleurs il n'y a pas de don en raison de l'absence de l'intention de donner.

[...]

Cela ne signifie pas pour autant que tout transfert de bien faisant l'objet d'un acte de vente ne puisse jamais donner lieu à un crédit d'impôt pour don ou une déduction pour don dans le calcul du revenu. Selon les circonstances, des parties peuvent se retrouver en présence d'une donation déguisée sous les apparences d'une vente. Dans un tel cas, les parties dissimulent leurs intentions réelles. Pour qu'il y ait alors une donation, il faut notamment que le donateur s'appauvrisse au bénéfice du donataire et qu'il y ait l'intention d'enrichir le donataire sans contrepartie. Nous sommes d'avis qu'une transaction qui produit les effets juridiques d'une donation déguisée est une question qui ne peut être résolue qu'après examen de tout le dossier au mérite. L'Agence a accepté dans le passé de considérer qu'un transfert de la propriété d'un bien pourrait donner lieu à une donation sous la forme d'une vente comme en fait foi un document que vous nous avez fait parvenir où les conditions de fond de la donation étaient satisfaites, notamment l'intention de faire une donation. Pour qu'il y ait une donation en droit civil québécois, il doit y avoir une intention manifeste de libéralité. Les tribunaux québécois nous rappellent que cette intention ne se

⁹⁵ *Id.*, 101.

présume pas et qu'à défaut de la prouver il existe une présomption de non-gratuité⁹⁶. »

Bonne nouvelle pour les donateurs : le ministère des Finances reprend dans les notes explicatives jointes aux modifications législatives proposées⁹⁷ la position jurisprudentielle selon laquelle l'obtention d'un crédit ou d'une déduction d'impôt ne sera généralement pas considérée comme un avantage dénotant un manque d'intention de donner. Attention toutefois aux stratagèmes fiscaux dont l'objectif principal est l'obtention d'un avantage fiscal. Pour citer les notes explicatives accompagnant les mesures proposées :

« Il est généralement reconnu que l'avantage fiscal que le contribuable peut obtenir par le jeu de la déduction ou du crédit pour dons de bienfaisance n'est pas considéré comme un avantage qui dénoterait un manque d'intention libérale de la part du contribuable. Toutefois, il peut y avoir des circonstances où l'intention du contribuable de faire un don est contestable en raison des avantages – fiscaux et autres – qu'il en tire. Si la motivation première du contribuable pour avoir conclu une opération ou une série d'opérations est de tirer un profit au moyen d'une combinaison d'avantages fiscaux et autres, il est possible que le transfert d'un bien à un organisme de bienfaisance ne se traduise pas par l'appauvrissement du contribuable. Le paragraphe 248(32) n'a pas pour objet de permettre au contribuable de tirer profit du don qu'il fait. »

Cette dernière position est conforme au droit privé en matière de donation qui requiert une intention de donner, donc de s'appauvrir et non une intention première d'obtenir un avantage quelconque.

5.1. CALCUL DU MONTANT ADMISSIBLE

Les paragraphes 248(31), 248(32) et 248(33) L.I.R. proposés permettent de déterminer le montant que le contribuable peut prendre comme crédit ou déduction pour don. Ainsi, dans le cas le plus simple, c'est-à-dire lorsqu'il n'y a aucun avantage reçu par le donateur, ce montant, appelé « montant admissible », correspond à la JVM du bien donné. Lorsque, cependant, le don est accompagné d'un avantage pour le donateur, le montant admissible du don correspondra à l'excédent de la JVM du bien donné sur le montant de

⁹⁶ *Tax Window Files*, dans *Tax Works* (CD-ROM), Don Mills, Ont., CCH Canadian, interprétation technique, 2005-0125431E5, « Donation rémunératoire et vente à rabais », 1^{er} août 2006.

⁹⁷ Quoique cela ne soit pas reflété dans les mesures législatives proposées, le contribuable devra donc se référer à la jurisprudence fiscale pertinente pour appuyer cette position.

l'avantage au titre du don. On vise ainsi les situations dans lesquelles le donateur, ou toute personne ou société de personnes qui ont un lien de dépendance avec lui, reçoit ou obtient au moment du don ou par la suite une valeur quelconque en contrepartie ou en reconnaissance du don ou qui se rapporte de toute autre façon au don. Un avantage peut exister même s'il n'est pas reçu au moment du don. Le calcul du montant de l'avantage, prévu au paragraphe 248(32) L.I.R. proposé, correspond, de façon générale, à la valeur totale des biens, services, compensations ou autres bénéfiques auxquels le donateur d'un bien a droit. Il n'est pas nécessaire que l'avantage soit reçu du donataire. Cette disposition s'applique, en général, aux opérations ayant pour objet ou pour effet de diminuer l'incidence économique d'un don pour un donateur⁹⁸.

Les dispositions du paragraphe 248(32) L.I.R. proposé sont rédigées de façon suffisamment large pour viser des situations où l'avantage serait reçu d'une personne autre qu'un organisme de bienfaisance ou par une personne autre que le donateur. On ne précise pas la personne qui doit accorder l'avantage en question. Il est concevable d'imaginer des scénarios dans lesquels un avantage aurait été concédé hors de la connaissance de l'organisme de bienfaisance et par quelqu'un inconnu de cette même personne. Aussi, sauf si le donataire confère l'avantage ou s'il est au courant de cette concession, il n'y a pas obligation de vérification exigée auprès de l'organisme donataire pour la délivrance de reçus. Aucune disposition de la loi ne requiert une investigation de la part de l'organisme avant que celui-ci ne délivre un reçu pour don alors que, dans ce cas, le donateur n'a pas droit au crédit ou à la déduction, selon le cas, pour don. Les notes explicatives concernant le paragraphe 118.1(2) L.I.R. précisent que les paragraphes 3501(1), 3501(1.1) et 3501(6) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*⁹⁹ seront modifiés de façon à prévoir que chaque reçu officiel relatif à un don, délivré

⁹⁸ La politique de l'ARC concernant le calcul du montant de l'avantage est décrite dans AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques*, n° 26, 24 décembre 2002, où l'on retrouve plusieurs exemples de situations de dons avec avantage reçu ou obtenu par le donateur. Notons que dans le *Bulletin d'interprétation* IT-110R3, l'ARC avait pris une position mitoyenne entre le concept de don tiré de la common law et celui du *Code civil du Québec*. La règle de base voulait qu'il y ait don lorsque aucun avantage ou contrepartie n'était reçu par le donateur. Par contre, des exceptions à cette règle étaient prévues : l'approche du droit civil était prônée lors de campagnes de financement accompagnées de dîner, de bal, de spectacles, de concerts ou d'événements semblables (Voir : AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-110R3, « Dons et reçus officiels de dons », 20 juin 1997).

⁹⁹ C.R.C., 1978, c. 945 et mod.

par un organisme enregistré, contienne, outre les renseignements déjà prescrits, une description de l'avantage et le montant admissible du don. À la lecture de ces mesures, on pourrait croire que l'organisme pourrait être tenu de se conformer à cette disposition sans savoir qu'un avantage a été conféré (par un promoteur, par exemple). Or, le paragraphe 248(41) L.I.R. proposé remédie à cette situation en prescrivant que le montant admissible d'un don sera nul si, avant que le donataire ne délivre un reçu officiel pour dons de bienfaisance, le donateur omet de fournir au donataire des renseignements ayant trait à l'application des paragraphes 248(31), 248(35), 248(36), 248(38) et 248(39) L.I.R. proposés. Le donataire doit disposer de ces renseignements pour être en mesure d'établir correctement le reçu en bonne et due forme.

Le paragraphe 248(32) L.I.R. proposé s'applique également aux avantages que le donateur ou une personne qui a un lien de dépendance avec lui a le droit, immédiat ou futur et absolu ou conditionnel de jouir d'un don, de recevoir ce don ou de l'obtenir. Ces mots, de portée très large, pourraient être utilisés pour remettre en cause les dons à des organismes de bienfaisance qui œuvrent dans des domaines liés à l'état du donateur ou d'une personne avec qui il a un lien de dépendance comme, par exemple, un don d'une somme d'argent fait par un parent à un hôpital spécialisé en soins pour enfants cancéreux, par un parent dont l'enfant est atteint du cancer et est soigné par cet établissement. En fait, il est possible de prétendre que l'avantage en tant que tel ne peut être considéré comme étant en contrepartie du don, ni que le don peut être considéré comme étant relié au bénéfice reçu, étant compris que tels avantages sont reçus sans la connaissance du don fait ou à faire. Les mots « se rapporte de toute autre façon au don » au paragraphe 248(32) L.I.R. proposé requièrent probablement un lien entre le don et l'avantage.

Les dispositions en question s'appliquent également aux stratagèmes impliquant des abris fiscaux et des organismes de bienfaisance. Le présent texte ne traitera pas de ces situations et de l'application des mesures proposées à celles-ci¹⁰⁰.

Quoique imparfaites, à première vue, ces nouvelles règles relatives au montant admissible s'appliqueront semblablement partout au Canada et, fait à remarquer, la gamme d'avantages dont il faudra tenir compte dans

¹⁰⁰ Pour en savoir plus, voir Patrick J. BOYLE, « Charitable gifts : An Update », dans *2004 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2005, pp. 7:1-42. Voir à cet effet, les paragraphes 248(34) à 248(39) L.I.R.

l'évaluation du montant admissible semble aller au-delà des facteurs pris en compte dans l'évaluation du don selon l'article 1810 C.c.Q.

CONCLUSION

Devant la possibilité d'un traitement différent d'une province à une autre, deux principes s'opposent : d'une part, le respect du parlement du Canada à l'égard du pouvoir des provinces de légiférer en matière de propriété et de droits civils et, d'autre part, le principe qui favorise l'uniformité dans l'application des lois fiscales afin d'assurer une répartition juste du fardeau fiscal.

Du libellé des paragraphes 248(30) et suivants L.I.R. proposés découlent quatre constatations :

- ces mesures n'introduisent pas de définition d'un « don »;
- ces mesures semblent être une réponse à la tendance jurisprudentielle et constituer une certaine confirmation d'une partie de la position administrative de l'ARC;
- la solution proposée reconnaît le problème bijuridique soulevé par le concept de « don »;
- cette solution est inspirée du droit civil québécois.

Les mesures proposées par le ministère des Finances pour remédier aux dissemblances entre la portée du don en droit civil et celle en common law est un exemple de dissociation qui permettra, espérons-le, une meilleure réalisation de la politique fiscale que le ministre souhaite mettre en œuvre. Ces récents changements, ceux apportés par les autorités fiscales aux fins d'une meilleure administration de la loi, de même que les récentes décisions judiciaires ayant trait à différents stratagèmes fiscaux reliés à la bienfaisance s'inscrivent dans l'évolution certaine de la notion de don aux fins fiscales. La *Loi de l'impôt sur le revenu* reconnaîtra le « don partiel » et l'ARC agit désormais dans ce sens. Cette approche, inspirée du droit civil québécois, a été retenue et aura une application pancanadienne en raison d'un choix exprès dans la mesure où les paragraphes 248(30) et suivants L.I.R. proposés seront adoptés tels quels par le Parlement.

**IMMUNITÉ FISCALE DE L'ÉTAT ET RÉGIME VOLONTAIRE
DE PAIEMENTS DE REMPLACEMENT D'IMPÔTS –
ARRÊT VILLE DE MONTRÉAL C. ADMINISTRATION PORTUAIRE
DE MONTRÉAL ET SOCIÉTÉ RADIO-CANADA**

CHANTAL JACQUIER, LL. M., AVOCATE

PRÉCIS

Selon la Constitution du Canada, les biens de l'État bénéficient d'une immunité fiscale. Le législateur fédéral a voulu que cette immunité n'entraîne pas d'injustice envers les municipalités où sont situés les immeubles fédéraux. Par la *Loi sur les paiements versés en remplacement d'impôts* et le *Règlement sur les paiements versés par les sociétés d'État*, il a créé un régime volontaire de versement par l'État fédéral et ses sociétés d'État de paiements de remplacement des impôts fonciers sur les immeubles fédéraux. Le règlement donne notamment aux sociétés d'État le pouvoir discrétionnaire de fixer le taux effectif des paiements de remplacement en ce qui concerne leurs propriétés.

Le présent article souligne l'importance, dans tout le Canada, de l'arrêt *Ville de Montréal c. Administration portuaire de Montréal et Société Radio-Canada* rendu à ce sujet par la Cour suprême du Canada le 15 avril 2010. Les décisions de deux sociétés d'État fédérales quant à leurs paiements de remplacement étaient en cause. La norme de contrôle est celle de la décision raisonnable. Le pouvoir décisionnel des sociétés d'État ne peut être exercé que dans le cadre juridique voulu par le législateur, c'est-à-dire en fixant le taux effectif du paiement de remplacement comme si l'immeuble fédéral était une propriété privée assujettie à l'impôt foncier. Le calcul du paiement de remplacement ne peut être fondé sur un régime fiscal fictif. Il doit être effectué au regard du régime fiscal réel qui existe là où l'immeuble fédéral est situé. L'exercice du pouvoir discrétionnaire des deux sociétés d'État en cause ne respectait pas ce cadre et entraînait un résultat déraisonnable qui justifiait un contrôle judiciaire.

ABSTRACT

According to the Canadian Constitution, government property is immune from taxation. In an attempt to preserve this principle and to ensure tax fairness for municipalities, a voluntary system was established under the *Payments in Lieu of Taxes Act* and the *Crown Corporation Payments Regulations*, in which Canadian municipalities expect to receive payments in lieu of real property taxes in respect of federal government property. The *Regulations* reserve a decision-making power for Crown corporations, that involves determining what tax rate they will use in calculating their payments.

This paper underlines the importance, throughout Canada, of the *City of Montréal v. Montreal Port Authority and Canadian Broadcasting Corporation* judgment rendered by the Supreme Court of Canada on April 15, 2010, in which decisions made by two Crown corporations under the *Regulations* were reviewed. The appropriate standard of review for the decisions is reasonableness. The relevant regulatory provisions require that the tax rate be calculated as if the federal property were taxable property belonging to a private owner. The calculations cannot be based on a fictitious tax system, but must be based on the system that actually exists at the place where the federal property is located. The Montreal Port Authority and the Canadian Broadcasting Corporation did not exercise their discretion within that legal framework for payments made in lieu of municipal taxes. The way they exercised their discretion led to an unreasonable outcome that justified judicial review.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	423
1. IMMUNITÉ FISCALE DES BIENS DE L'ÉTAT	423
2. RÉGIME VOLONTAIRE DE PAIEMENTS VERSÉS PAR L'ÉTAT FÉDÉRAL EN REMPLACEMENT DES TAXES MUNICIPALES	425
2.1. RÉGIME RESPECTANT L'IMMUNITÉ FISCALE DE L'ÉTAT	426
2.2. RÉGIME JUSTE ET ÉQUITABLE, APPLICABLE À TOUTES LES MUNICIPALITÉS CANADIENNES	429
3. POUVOIR DISCRÉTIONNAIRE DE FIXER LES PAIEMENTS DE REMPLACEMENT ENCADRÉ PAR LA LÉGISLATION	430
4. AFFAIRE <i>VILLE DE MONTRÉAL</i>	432
4.1. ABOLITION DE LA TAXE D'AFFAIRES ET HAUSSE DES TAXES FONCIÈRES PAR LA VILLE DE MONTRÉAL	433
4.2. DÉCISIONS DES DEUX SOCIÉTÉS D'ÉTAT CONTESTÉES EN COUR FÉDÉRALE.....	433
4.3. JUGEMENT DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE : POUVOIR DES SOCIÉTÉS D'ÉTAT DE DÉCIDER D'UN TAUX EFFECTIF EXCLUANT LE TAUX DE LA TAXE D'AFFAIRES ABOLIE.....	434
4.4. NORME DE CONTRÔLE APPLICABLE : RAISONNABILITÉ DE LA DÉCISION	437
4.5. ARRÊT DE LA COUR SUPRÊME DU CANADA : DÉCISIONS DÉRAISONNABLES DES SOCIÉTÉS D'ÉTAT	439
CONCLUSION	441

INTRODUCTION

L'État fédéral est le plus gros propriétaire foncier du Canada¹.

À cet égard, l'arrêt unanime rendu par la Cour suprême du Canada le 15 avril 2010² dans l'affaire *Ville de Montréal c. Administration portuaire de Montréal et Société Radio-Canada* (ci-après « *Ville de Montréal* ») est important à plus d'un titre :

- sur le principe constitutionnel d'immunité fiscale des biens de l'État;
- sur le régime volontaire de versement par l'État fédéral de « paiements de remplacement » des taxes municipales, régime qui intéresse toutes les municipalités où sont situés des immeubles fédéraux au Canada;
- sur le pouvoir discrétionnaire de l'État, encadré par la loi, concernant le calcul de ces paiements de remplacement.

1. IMMUNITÉ FISCALE DES BIENS DE L'ÉTAT

L'immunité fiscale des biens de l'État est au cœur de l'analyse de la Cour suprême du Canada.

D'où vient ce principe? De la Constitution, conformément à laquelle les pouvoirs de tout ordre de gouvernement doivent être exercés. Or, la Constitution interdit d'imposer des taxes à un autre ordre de gouvernement. C'est l'article 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, à savoir :

¹ *Ville de Montréal c. Administration portuaire de Montréal et Société Radio-Canada*, 2007 CF 701 (ci-après « *Ville de Montréal C.F.* ») (juge Martineau), par. 23. Voir aussi CANADA, Travaux publics et Services gouvernementaux Canada, *Loi et règlements sur les PERI, Contexte* (en ligne : <http://www.tpsgc-pwgsc.gc.ca/biens-property/peri-pilt/rglmnts-rgltns-fra.html>).

² *Ville de Montréal c. Administration portuaire de Montréal et Société Radio-Canada*, 2010 CSC 14 (ci-après « *Ville de Montréal C.S.C.* ») (motifs du juge LeBel, avec l'accord de la juge en chef McLachlin et des juges Binnie, Deschamps, Fish, Abella, Charron, Rothstein et Cromwell). Il convient de noter que le Procureur général du Canada, la Fédération canadienne des municipalités et la Ville de Toronto sont intervenus dans cette affaire et que les neuf juges de la Cour suprême du Canada ont entendu la cause.

« 125. Aucune terre ou propriété appartenant au Canada ou à une province ne sera sujette à taxation.

125. No Lands or Property belonging to Canada or any Province shall be liable to Taxation »³.

Dans l'affaire *Ville de Montréal*, la Cour d'appel fédérale n'a pas fait référence à l'immunité fiscale des biens de l'État⁴. La Cour fédérale en a brièvement fait mention⁵. Finalement, seule la Cour suprême du Canada en a souligné l'importance :

« [12] Un principe fondamental ne doit jamais être oublié au cours de cette analyse. Selon l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, ni les propriétés du gouvernement du Canada ni celles des provinces ne peuvent être taxées par l'autre ordre de gouvernement. Aucune loi provinciale ne pourrait assujettir à des charges fiscales les biens appartenant à la Couronne fédérale. Le bon fonctionnement du régime fédéral exige que chaque ordre de gouvernement respecte l'immunité fiscale de l'autre. » (Notre soulignement)

À cet égard la Cour suprême renvoya à l'affaire *Première nation de Westbank c. British Columbia Hydro and Power Authority*⁶, dans laquelle elle avait indiqué, par la voix du juge Gonthier, que l'immunité fiscale de l'État assurait le **bon fonctionnement du fédéralisme**. Il avait aussi indiqué que l'immunité fiscale de l'État favorisait la **démocratie**.

Voici en quels termes le juge Gonthier s'était exprimé sur l'article 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867* :

« Il donne à chaque palier de gouvernement suffisamment d'espace opérationnel pour gouverner sans intervention externe. Il est fondé sur l'idée que l'imposition d'une taxe à un palier de gouvernement peut nuire considérablement à la

³ (R.-U.), 30 & 31 Vict., c. 3.

⁴ *Administration portuaire de Montréal et Société Radio-Canada c. Ville de Montréal*, 2008 CAF 278, (ci-après « *Ville de Montréal C.A.F.* ») (motifs rendus par le juge Létourneau, auxquels ont souscrit les juges Noël et Trudel).

⁵ *Ville de Montréal C.F.*, précité, note 1, par. 8 et 13.

⁶ *Première nation de Westbank c. British Columbia Hydro and Power Authority*, [1999] 3 R.C.S. 134, par. 4 et 17. Dans cette affaire, la Cour suprême du Canada jugea que le cadre constitutionnel qui comprend l'interdiction d'imposer des taxes à un autre palier de gouvernement s'appliquait autant aux conseils des bandes indiennes qui exercent le droit de taxation que leur confère l'article 83 de la *Loi sur les Indiens* qu'aux paliers fédéral et provinciaux de gouvernement (par. 20).

capacité de ce gouvernement d'exercer les fonctions que la Constitution lui confère⁷. »

De plus,

« [c]et article favorise aussi, de façon secondaire, la valeur constitutionnelle que constitue la démocratie. [...] les personnes assujetties à la taxation dans une démocratie ont droit à ce que leurs représentants élus débattent des questions de savoir si cet argent devrait être prélevé et comment il devrait être dépensé. La taxation entre gouvernements est interdite en partie parce qu'il ne devrait pas être permis à un groupe de représentants élus de décider comment devraient être dépensées des taxes qu'un autre groupe de représentants élus a prélevées dans le cadre de son autorité. »

L'immunité fiscale de l'État n'a jamais prêté à controverse. Ce principe a été présenté pour la première fois le 26 octobre 1864, à la Conférence de Québec, par le procureur général de l'époque, sir John A. Macdonald. Puis, approuvée presque sans débat, la motion a été insérée dans les résolutions de Québec, sous l'article 47. Pendant les débats sur la Confédération, la résolution n'a pas plus attiré l'attention. Elle est devenue l'article 125 de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*, aujourd'hui *Loi constitutionnelle de 1867*⁸.

La *Loi sur la fiscalité municipale*⁹ du Québec est conforme à la Constitution : l'article 204 de cette loi prévoit que les immeubles appartenant à l'État¹⁰ sont exempts de toute taxe foncière, municipale ou scolaire. L'article 236 prévoit qu'aucune taxe d'affaires ne peut être imposée en raison d'une activité exercée par l'État.

2. RÉGIME VOLONTAIRE DE PAIEMENTS VERSÉS PAR L'ÉTAT FÉDÉRAL EN REMPLACEMENT DES TAXES MUNICIPALES

Toutefois, étant donné que l'État fédéral et ses sociétés d'État sont des propriétaires fonciers qui profitent des mêmes services municipaux que les propriétaires privés, le gouvernement fédéral a mis en place un régime qui prévoit des paiements remplaçant notamment les impôts fonciers et la taxe

⁷ *Id.*, par. 17.

⁸ *Id.*, par. 16.

⁹ L.R.Q., c. F-2.1 (ci-après « L.F.M. »).

¹⁰ Cela comprend l'État du Québec et l'État fédéral (la Couronne du chef du Canada), et leurs mandataires.

d'occupation commerciale, et qui indemnise ainsi les municipalités canadiennes.

La *Loi sur les paiements versés en remplacement d'impôts*¹¹ et le *Règlement sur les paiements versés par les sociétés d'État*¹² en sont le fondement.

Selon ce régime, l'État fédéral et les sociétés d'État fédérales énumérées aux annexes III et IV de la loi versent, aux municipalités dans lesquelles il y a des propriétés fédérales ou des propriétés de ces sociétés, des paiements de remplacement des impôts fonciers¹³.

Par ailleurs, seules les sociétés d'État fédérales visées à l'annexe IV de la loi versent des paiements de remplacement de la taxe d'occupation commerciale (taxe d'affaires)¹⁴.

2.1. RÉGIME RESPECTANT L'IMMUNITÉ FISCALE DE L'ÉTAT

Ce régime est singulier, car il doit respecter le principe constitutionnel de l'immunité fiscale de l'État.

- Il s'agit d'un **régime volontaire** pour ne pas porter atteinte à l'immunité fiscale de l'État fédéral¹⁵.

¹¹ L.C. 2000, c. 8, *Loi modifiant la Loi sur les subventions aux municipalités*, remplaçant la *Loi sur les subventions aux municipalités* par la *Loi sur les paiements versés en remplacement d'impôts* (ci-après « L.P.R.I. ») et y apportant un grand nombre de modifications; L.R.C. (1985), c. M-13, pour une version consolidée.

¹² DORS/2001-494, 8 novembre 2001, (2001), vol. 135, n° 24, *Gazette du Canada II*, modifiant DORS/81-1030, vol. 115, n° 24, *Gazette du Canada II*, en remplaçant et modifiant le *Règlement de 1980 sur les subventions aux municipalités* et le *Règlement sur les subventions versées par les sociétés de la Couronne*, ceux-ci devenant le *Règlement sur les paiements versés en remplacement d'impôts* et le *Règlement sur les paiements versés par les sociétés d'État* (ci-après « R.P.S.E. »).

¹³ Dans le cas de l'État fédéral, voir l'alinéa 3(1)a) et le paragraphe 4(1) L.P.R.I.; dans le cas des sociétés d'État fédérales, voir les alinéas 11(1)a) et 9(1)f) L.P.R.I. et le paragraphe 7(1) R.P.S.E.

¹⁴ Voir les alinéas 11(1)b) et 9(1)g) L.P.R.I. et les articles 14 et 15 R.P.S.E.

¹⁵ *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 21.

- De plus, pour donner effet au principe de l'immunité fiscale de l'État fédéral¹⁶, un **pouvoir discrétionnaire** est conféré au ministre des Travaux publics et des Services gouvernementaux ou aux sociétés d'État, selon que les propriétés appartiennent à l'État ou à ces sociétés, pour établir notamment la valeur effective des propriétés et le taux effectif des paiements de remplacement des impôts fonciers.

Comme l'indique la Cour suprême du Canada¹⁷, ce pouvoir discrétionnaire obéit à des impératifs d'ordre pratique :

- Premièrement, des désaccords peuvent survenir avec les municipalités au sujet de l'évaluation des propriétés fédérales et des propriétés des sociétés d'État fédérales, d'autant plus que ces propriétés sont parfois particulières, voire uniques en leur genre¹⁸.
 - Deuxièmement, le choix du taux effectif peut « se révéler délicat, notamment lorsqu'il dépend de la classification des immeubles et lorsque la législation provinciale prévoit la possibilité d'appliquer des taux variables selon la nature des propriétés en cause ».
 - « Enfin, il faut réserver aux gestionnaires des biens fédéraux une marge de manœuvre leur permettant de réagir pour protéger les intérêts fédéraux, au cas où des municipalités utiliseraient de mauvaise foi leurs pouvoirs de taxation pour cibler de façon particulière les biens de l'État canadien. »
- La création d'un **comité consultatif** confirme non seulement la plausibilité de problèmes, mais aussi la volonté du législateur de protéger le principe de l'immunité fiscale de l'État fédéral¹⁹.

En effet, en cas de désaccord avec une municipalité, notamment sur le taux effectif ou sur la valeur effective d'une propriété fédérale, l'article 11.1

¹⁶ *Id.*, par. 34.

¹⁷ *Id.*, par. 35.

¹⁸ À titre d'exemple, l'évaluation de la Citadelle d'Halifax, qui est un lieu historique national, a fait récemment l'objet d'un désaccord entre le ministre des Travaux publics et des Services gouvernementaux et la municipalité régionale d'Halifax : voir l'arrêt *La Reine c. Halifax Regional Municipality*, 2010 CAF 196 (décision rendue le 21 juillet 2010) (ci-après « *Halifax Regional Municipality* »).

¹⁹ *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 35.

L.P.R.I. prévoit la constitution par le gouverneur en conseil d'un comité consultatif composé d'au moins deux membres de chaque province et territoire (dont un président). Le mandat de ce comité consiste à donner un avis au ministre des Travaux publics et des Services gouvernementaux sur cette propriété²⁰.

Les articles 12.1 et 17.1 R.P.S.E. ont étendu le mandat de ce comité consultatif aux sociétés d'État qui peuvent obtenir son avis relativement à leurs propriétés²¹.

Par essence, un avis, ne lie pas les parties. Mais il peut faciliter la résolution de problèmes²².

- Les conflits éventuels avec les municipalités quant au calcul des paiements de remplacement ne peuvent être réglés devant les instances judiciaires ou administratives des provinces²³;
- Dans le respect du principe de l'immunité fiscale de l'État, l'article 15 L.P.R.I. édicte que la loi « ne confère **aucun droit à un paiement** ». Cela signifie que les municipalités ne peuvent pas poursuivre l'État ou les sociétés d'État en recouvrement des paiements de remplacement. Elles ne sont pas créancières de l'État ni des sociétés d'État²⁴.

²⁰ Dans l'affaire *Halifax Regional Municipality*, précité, note 18, par. 4 et par. 17 à 31, où le ministre des Travaux publics et des Services gouvernementaux a retenu l'évaluation du comité consultatif, sous réserve de modifications mineures.

²¹ DORS/2001-494, précité, note 12. L'article 12.1 R.S.P.E. concerne les paiements de remplacement des impôts fonciers. L'article 17.1 R.S.P.E. concerne les paiements de remplacement de la taxe d'occupation commerciale.

²² Dans l'affaire *Ville de Montréal*, aucun comité consultatif ne semble avoir donné d'avis quant au taux effectif applicable : *Ville de Montréal C.F.*, précité, note 1, par. 36 et 66.

²³ *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 22 et 24. Il convient de noter que l'action prise initialement par la Ville de Montréal devant la Cour du Québec a été rejetée (affaire *Ville de Montréal c. Administration portuaire de Montréal*, C.Q., n° 500-22-094380-048, 9 juin 2004). La Cour d'appel du Québec a confirmé le rejet de l'action au motif que ni la Cour du Québec ni la Cour supérieure du Québec n'avaient compétence en la matière (affaire *Ville de Montréal c. Administration portuaire de Montréal*, 2005 QCCA 31, [2005] J.Q. n° 263 (Quicklaw) (C.A.), par. 16). La Cour suprême du Canada a refusé la demande d'autorisation d'appel de cette décision, [2005] 2 R.C.S. xii.

²⁴ *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 20.

- En d'autres termes, les paiements de remplacement ne sont pas des dettes envers les municipalités. Les municipalités peuvent s'attendre à recevoir des paiements à l'intérieur du cadre législatif et réglementaire fixé, mais elles ne peuvent pas les exiger²⁵.
- Les municipalités peuvent seulement contester le **calcul** des paiements de remplacement par l'État ou par les sociétés d'État, en présentant une demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale²⁶.

2.2. RÉGIME JUSTE ET ÉQUITABLE, APPLICABLE À TOUTES LES MUNICIPALITÉS CANADIENNES

Outre l'objectif de respect du principe constitutionnel de l'immunité fiscale de l'État fédéral, la *Loi sur les paiements versés en remplacement d'impôts* a « pour objet l'administration juste et équitable des paiements versés en remplacement d'impôts »²⁷.

Dans cet esprit d'administration juste et équitable, la *Loi sur les paiements versés en remplacement d'impôts* articule le régime des paiements de remplacement qu'elle instaure autour des régimes fiscaux des provinces et des municipalités en matière d'impôts fonciers et de taxe d'affaires, lesquels peuvent varier d'un endroit à l'autre²⁸.

Pour ce qui est des paiements de remplacement des impôts fonciers, la *Loi sur les paiements versés en remplacement d'impôts* et son règlement d'application concernant les sociétés d'État indiquent que le calcul de ces paiements dépend de deux facteurs : le taux effectif et la valeur effective des propriétés. Ces facteurs sont ceux que la municipalité fixerait comme base de calcul applicable à la propriété fédérale ou à la propriété de la société si ces propriétés avaient été imposables²⁹. C'est là que se situe l'équité fiscale.

²⁵ *Id.*, par. 20-21.

²⁶ *Id.*, par. 15. Voir aussi les arrêts *Ville de Montréal c. Société Radio-Canada*, 2006 CF 113 et *Ville de Montréal c. Administration portuaire de Montréal*, 2006 CF 114, sur la compétence exclusive de la Cour fédérale à contrôler la légalité des décisions rendues par les sociétés d'État en la matière.

²⁷ Art. 2.1 L.P.R.I.

²⁸ *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 20.

²⁹ Voir l'analyse détaillée à la section 4 du présent article, sur le pouvoir discrétionnaire du ministre des Travaux publics et des Services gouvernementaux ou des sociétés d'État, selon le cas, à cet égard.

Ce régime est relativement récent. La loi a été sanctionnée le 31 mai 2000 et est entrée en vigueur, par décret, le 2 décembre 2000³⁰. Le règlement a été enregistré le 8 novembre 2001 et est entré en vigueur à cette date³¹.

Comment se fait-il que ce régime soit si récent?

En réalité, l'État fédéral dédommage les municipalités depuis 1950, mais ce dédommagement était versé sous forme de subventions aux autorités taxatrices, en compensation de l'impôt foncier : d'abord, en vertu des *Règlements sur les subventions aux municipalités* pris en 1950³² conformément à la *Loi sur les subsides n° 7, 1949*³³, puis à partir de 1951 en vertu de la *Loi sur les subventions aux municipalités*³⁴, comme l'a mentionné la Cour suprême du Canada³⁵.

Déjà en 1957, pour calculer la subvention accordée à la municipalité, le paragraphe 5(1) de cette loi avait été modifié pour introduire la notion de taux effectif de l'impôt immobilier perçu dans la municipalité. La définition du taux effectif, à l'article 1, donnait alors au ministre des Travaux publics le pouvoir discrétionnaire de l'établir comme si la propriété fédérale constituait un bien taxable³⁶.

3. POUVOIR DISCRÉTIONNAIRE DE FIXER LES PAIEMENTS DE REMPLACEMENT ENCADRÉ PAR LA LÉGISLATION

Dans l'affaire *Ville de Montréal*, la Cour suprême du Canada souligne que la conciliation des deux objectifs d'équité fiscale envers les municipalités et de préservation de l'immunité fiscale constitutionnelle « exige le maintien d'un pouvoir discrétionnaire administratif encadré en ce

³⁰ Précité, note 11.

³¹ DORS/2001-494, précité, note 12, art. 26 : « Le présent règlement entre en vigueur à la date de son enregistrement. »

³² DORS/50-54.

³³ S.C. 1949, c. 42.

³⁴ S.C. 1950-51, c. 54.

³⁵ *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 16.

³⁶ S.C. 1956-57, c. 10. Voir *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 16 et 17, qui renvoient aussi, pour ce qui est des sociétés d'État, à une directive de 1967 du cabinet fédéral demandant aux sociétés de la Couronne de suivre les mêmes principes.

qui concerne la fixation des paiements de remplacement »³⁷ (notre soulignement).

Dans le cas des paiements de remplacement des impôts fonciers, le pouvoir discrétionnaire, donné au ministre des Travaux publics et des Services gouvernementaux ou à la société d'État selon le cas, de fixer le taux effectif et la valeur effective doit être exercé **en faisant comme si les propriétés fédérales ou les propriétés des sociétés d'État étaient imposables**.

Les dispositions législatives d'encadrement du pouvoir discrétionnaire sont claires à ce sujet.

- **Propriétés de l'État fédéral** – Le paragraphe 4(1) L.P.R.I. prévoit que les paiements de remplacement correspondront au produit du taux effectif applicable à la propriété par sa valeur effective. En vertu de l'article 2 L.P.R.I., la valeur effective est celle que, **selon le ministre des Travaux publics et des Services gouvernementaux**, une autorité évaluatrice déterminerait comme base de calcul de l'impôt foncier qui serait applicable **si la propriété fédérale était une propriété privée**. Quant au taux effectif, il s'agit du taux de l'impôt foncier qui, **selon le ministre**, serait applicable **si la propriété fédérale était une propriété imposable**.
- **Propriétés des sociétés d'État fédérales** – L'alinéa 9(1)f) L.P.R.I. prévoit que le gouverneur en conseil peut, par règlement, régir les paiements à verser (*that may be made*) par les sociétés d'État (visées à l'annexe III comme la Société Radio-Canada et l'Administration portuaire de Montréal et visées à l'annexe IV) en remplacement de l'impôt foncier et prévoir, entre autres, que leur base de calcul équivaldra au moins à celle prévue par la loi. Selon l'alinéa 11(1)a) L.P.R.I., ces sociétés, si elles sont exemptées de l'impôt foncier, sont tenues de se conformer aux règlements pris en vertu de l'alinéa 9(1)f) L.P.R.I. pour tout paiement versé en remplacement de l'impôt foncier.

L'article 2 R.P.S.E. définit le taux effectif applicable à une société d'État, qui sert au calcul du paiement de remplacement : il s'agit du « taux de l'impôt foncier qui, de l'avis de la société, serait applicable à sa propriété si celle-ci était une propriété imposable » dans la municipalité. L'article 2 du règlement définit de la même façon la valeur effective de la propriété de la société servant au calcul du paiement de remplacement comme la « valeur

³⁷ *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 20.

qui, de l'avis de la société, serait déterminée par une autorité évaluatrice [...] comme base de calcul de l'impôt foncier applicable à sa propriété si celle-ci était une propriété imposable »³⁸ (notre soulignement).

Dans le cas des paiements de remplacement de la taxe d'occupation commerciale (taxe d'affaires), l'article 15 R.P.S.E. prévoit que le paiement effectué par une société d'État de l'annexe IV de la loi ne peut être inférieur à la somme qu'elle serait tenue de payer **si elle n'était pas exemptée de cette taxe**.

En somme, les paiements de remplacement doivent être calculés comme si l'État fédéral et ses sociétés d'État étaient des propriétaires privés se comportant comme de « bons résidents » de la municipalité³⁹.

4. AFFAIRE VILLE DE MONTRÉAL

L'Administration portuaire de Montréal et la Société Radio-Canada sont des sociétés d'État visées à l'annexe III de la *Loi sur les paiements versés en remplacement d'impôts*. En conséquence, les paiements de remplacement d'une taxe d'affaires éventuelle ne les concernent pas. Seuls leurs paiements de remplacement des impôts fonciers à la Ville de Montréal sont en cause.

Comment doivent-ils être calculés? Le principal point en litige dans l'affaire *Ville de Montréal*⁴⁰ était le taux effectif à prendre en compte dans le calcul de ces paiements de remplacement. La valeur effective n'était pas contestée⁴¹.

³⁸ *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 24. Voici l'extrait pertinent de la version anglaise de la définition de taux effectif à l'article 2 R.P.S.E. : « [...] that a corporation would consider applicable to its corporation property if that property were taxable property. »

³⁹ L'expression « bons résidents » a été utilisée par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 14.

⁴⁰ Nous ne traiterons pas en détail, dans le présent article, de la question des silos. Disons simplement que la Cour suprême du Canada a jugé, contrairement à la Cour d'appel fédérale, qu'il s'agissait de propriétés visées par les paiements de remplacement d'impôts fonciers de l'Administration portuaire de Montréal. Voir *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 48.

⁴¹ *Id.*, par. 31.

4.1. ABOLITION DE LA TAXE D'AFFAIRES ET HAUSSE DES TAXES FONCIÈRES PAR LA VILLE DE MONTRÉAL

En 2003, à la suite des fusions de municipalités survenues sur le territoire de l'Île de Montréal, la Ville de Montréal a harmonisé sa structure fiscale en établissant un régime de taxes foncières à taux variables, et en abolissant la taxe d'affaires dans les secteurs où elle existait encore.

La Ville qui, selon la *Loi sur la fiscalité municipale*, avait le pouvoir d'imposer des taxes foncières à taux variables selon l'affectation et la classification des immeubles⁴², a notamment haussé le taux de la taxe foncière applicable aux **immeubles non résidentiels** situés dans un secteur où la taxe d'affaires était auparavant perçue.

Pour les années 2003 et suivantes, la Ville de Montréal a ainsi demandé à deux sociétés d'État fédérales, à savoir l'Administration portuaire de Montréal et la Société Radio-Canada, de lui verser des paiements en remplacement des taxes foncières, calculés selon le nouveau taux de taxe foncière applicable aux immeubles non résidentiels.

4.2. DÉCISIONS DES DEUX SOCIÉTÉS D'ÉTAT CONTESTÉES EN COUR FÉDÉRALE

Les deux sociétés d'État ont refusé de payer les sommes demandées par la Ville de Montréal.

L'Administration portuaire de Montréal changea la base de calcul de son paiement de remplacement de deux façons : d'une part, en se fondant sur le taux combiné des immeubles non résidentiels établi à 4,1722 %, diminué d'un taux de 1,7318 % correspondant, selon elle, à l'équivalent de la taxe d'affaires qui avait été intégrée à l'impôt foncier (soit 41,51 %)⁴³ et, d'autre part, en excluant des biens visés par le paiement de remplacement les silos et les jetées situés dans le port de Montréal.

La Société Radio-Canada changea aussi la base de calcul de son paiement de remplacement : en se fondant sur le taux de 1,9522 %

⁴² Art. 244.29 et suiv. L.F.M.

⁴³ *Ville de Montréal C.A.F.*, précité, note 4, par. 70 à 72 pour plus de détails. Les taux indiqués ici sont ceux déterminés pour 2003 par l'Administration portuaire de Montréal.

correspondant au taux d'imposition de la catégorie résiduelle des propriétés à Montréal, qui était le taux principalement applicable aux immeubles résidentiels de moins de six logements, et en excluant ce qu'elle considérait comme étant l'équivalent de la taxe d'affaires abolie (représentant 50,46 %)⁴⁴.

La Ville de Montréal attaqua les décisions des deux sociétés d'État quant au calcul de leurs paiements de remplacement, en présentant une demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale.

La Cour fédérale annula les décisions des deux sociétés d'État, jugées arbitraires et capricieuses⁴⁵, sauf pour ce qui est de l'exclusion par l'Administration portuaire de Montréal de la valeur des jetées de la base de calcul des paiements de remplacement.

4.3. JUGEMENT DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE : POUVOIR DES SOCIÉTÉS D'ÉTAT DE DÉCIDER D'UN TAUX EFFECTIF EXCLUANT LE TAUX DE LA TAXE D'AFFAIRES ABOLIE

La Cour d'appel fédérale, saisie à son tour par les deux sociétés d'État, jugea que la Cour fédérale avait commis une erreur de droit dans son interprétation du pouvoir discrétionnaire des décisions des sociétés d'État⁴⁶. Selon la Cour d'appel fédérale, dans le calcul des paiements de remplacement des impôts fonciers, les sociétés pouvaient déduire un montant équivalant à la taxe d'affaires intégrée dans l'impôt foncier. Plus précisément :

- La décision de l'Administration portuaire de Montréal reposait sur une assise factuelle raisonnable quant au taux retenu, déduction faite de l'équivalent de la taxe d'affaires, et était donc valide et légale⁴⁷. Les silos devaient par ailleurs être exclus de la base de calcul des paiements de

⁴⁴ *Id.*, par. 73 à 75 et par. 78 et 79, pour plus de détails. Les taux indiqués ici sont ceux déterminés pour 2003 par la Société Radio-Canada.

⁴⁵ *Ville de Montréal C.F.*, précité, note 1, par. 122. Nous ne traiterons pas en détail de ce jugement, pour nous concentrer plutôt sur la démarche suivie par la Cour d'appel fédérale en contraste avec celle suivie par la Cour suprême du Canada.

⁴⁶ *Ville de Montréal C.A.F.*, précité, note 4, par. 40.

⁴⁷ *Id.*, par. 82.

remplacement, comme l'Administration portuaire de Montréal l'avait décidé⁴⁸.

- En revanche, la classification de la propriété, le taux de base retenu et le résultat obtenu pour la taxe d'affaires par la Société Radio-Canada n'étaient pas raisonnables. Son paiement de remplacement devait être calculé de la même façon que celui de l'Administration portuaire de Montréal⁴⁹.

Sans vouloir minimiser l'analyse faite par la Cour d'appel fédérale, il nous semble que l'essentiel de ses motifs tient à ceci : il faut laisser les sociétés d'État fédérales exercer leur pouvoir discrétionnaire conformément à l'intention du législateur de ne prévoir des paiements de remplacement de la taxe d'affaires que dans le cas des sociétés de l'annexe IV de la loi.

Selon la Cour d'appel fédérale, le pouvoir discrétionnaire conféré à l'État fédéral et aux sociétés d'État fédérales en matière de paiements de remplacement des impôts fonciers leur donne « la possibilité d'apporter des correctifs au taux effectif et à la valeur effective décrétés » par la municipalité : « Après tout, sont en cause des deniers publics que le pouvoir exécutif a la charge de bien administrer dans l'intérêt public⁵⁰. » On ne peut vider de sens les mots « selon le ministre » et « de l'avis de la société » et, en quelque sorte, les éradiquer de la *Loi sur les paiements versés en remplacement d'impôts* et du *Règlement sur les paiements versés par les sociétés d'État*⁵¹.

La Cour d'appel fédérale a alors mis l'accent sur la distinction faite par le législateur⁵² entre les sociétés d'État de l'annexe III et celles de l'annexe IV de la loi, et entre les paiements de remplacement de l'impôt foncier applicables aux deux groupes de sociétés et les paiements de remplacement de la taxe d'affaires applicables au seul groupe de sociétés de l'annexe IV⁵³. L'intention du législateur est de traiter les sociétés de

⁴⁸ *Id.*, par. 86 à 101. La Cour d'appel fédérale jugea que la Cour fédérale avait commis une erreur de droit dans son interprétation du terme « réservoir » en ce qui a trait aux silos.

⁴⁹ *Id.*, par. 83-84.

⁵⁰ *Id.*, par. 35-36.

⁵¹ *Id.*, par. 33.

⁵² Al. 9(1)f) et g) L.P.R.I. et art. 2, parties I et II et art. 5 et 14 R.P.S.E.

⁵³ *Ville de Montréal C.A.F.*, précité, note 4, par. 46 à 52.

l'annexe III différemment de celles de l'annexe IV dont les activités s'apparentent à des activités commerciales et qui seules peuvent verser des paiements de remplacement de la taxe d'affaires.

Pour se conforter dans cette interprétation, la Cour d'appel fédérale fit l'historique des annexes III et IV, en partant de la *Loi de 1980 sur les subventions municipales*⁵⁴ et du *Règlement sur les subventions versées par les sociétés de la Couronne* pris le 10 décembre 1981⁵⁵. Déjà, cette loi et ce règlement établissaient une distinction dans l'établissement des subventions en compensation de l'impôt foncier (applicable aux sociétés des annexes III et IV) et dans l'établissement des subventions en compensation d'une taxe d'occupation commerciale (applicable aux sociétés de l'annexe IV)⁵⁶. Les annexes III et IV de la loi furent révisées par la suite⁵⁷. Dans le régime des paiements de remplacement instauré en l'an 2000, l'annexe III demeurait et seules les sociétés d'État qui sont des entreprises commerciales (celles de l'annexe IV) étaient autorisées à faire des paiements de remplacement de la taxe d'affaires⁵⁸.

Dès lors, selon la Cour d'appel fédérale, **la Ville de Montréal tentait de faire indirectement ce qu'elle ne pouvait pas faire directement**, en incluant l'ancienne taxe d'affaires dans l'impôt foncier et en demandant un paiement de remplacement à des sociétés de l'annexe III, comme l'Administration portuaire de Montréal et la Société Radio-Canada, qui étaient exemptées de taxe d'affaires⁵⁹.

La Cour d'appel fédérale trouvait donc raisonnable que les sociétés d'État en cause décident de réduire le taux effectif servant au calcul de leurs

⁵⁴ S.C. 1980, c. 37 : loi sanctionnée le 17 juillet 1980 et proclamée en vigueur le 1^{er} décembre 1980 (TR/81-2).

⁵⁵ DORS/81-1030, vol. 115, n° 24, *Gazette du Canada II*, précité, note 12.

⁵⁶ *Ville de Montréal C.A.F.*, précité, note 4, par. 54 ainsi que les par. 55 à 59, qui renvoient au *Rapport du Comité technique mixte sur les paiements en remplacement de l'impôt* de 1995, à un rapport complémentaire de 1997 et à l'ébauche de 1998 d'un document du ministère des Travaux publics et des Services gouvernementaux du Canada, proposant de réviser les annexes III et IV pour veiller à ce que seules fassent partie de l'annexe IV les sociétés dont les activités s'apparentaient à celles d'une société à but lucratif du secteur privé.

⁵⁷ Voir notamment, DORS/2001-494, précité, note 12.

⁵⁸ *Ville de Montréal C.A.F.*, précité, note 4, par. 60.

⁵⁹ *Id.*, par. 61.

paiements de remplacement des impôts fonciers, en ne tenant pas compte de la hausse du taux d'impôt foncier résultant de l'abolition de la taxe d'affaires par la Ville de Montréal.

À notre avis, la Cour d'appel fédérale ouvrait ainsi la porte à une application différente du régime des paiements de remplacement d'impôts fonciers, selon la province ou le territoire visé, en décidant de ne pas tenir compte de l'impôt foncier **réel** qu'auraient à verser des propriétaires privés dans cette province ou ce territoire sur des propriétés non résidentielles similaires.

D'un autre côté, était-il juste et équitable que les sociétés d'État de l'annexe III dont les activités ne sont pas commerciales versent à la Ville de Montréal des paiements de remplacement équivalant aux taxes foncières payées par les propriétaires privés dont les activités sont commerciales? Cette question ne relève toutefois pas de l'interprétation de la *Loi sur les paiements versés en remplacement d'impôt* et du *Règlement sur les paiements versés aux sociétés d'État*. Elle relève de la structure fiscale adoptée par la Ville de Montréal, que cette loi et ce règlement entendent respecter.

4.4. NORME DE CONTRÔLE APPLICABLE : RAISONNABILITÉ DE LA DÉCISION

Le juge Martineau de la Cour fédérale avait considéré que la norme de contrôle des décisions des sociétés d'État était celle de la décision correcte⁶⁰. La Cour d'appel fédérale avait considéré que le jugement de la Cour fédérale devait s'apprécier selon la norme de la décision correcte, c'est-à-dire prise ou non conformément à la loi⁶¹. Quant à l'exercice du pouvoir discrétionnaire des sociétés d'État, la Cour d'appel fédérale apprécia d'abord sa légalité selon la norme de la décision correcte⁶², puis elle appliqua la norme de la raisonnable⁶³.

⁶⁰ *Ville de Montréal C.F.*, précité, note 1, par. 94.

⁶¹ *Ville de Montréal C.A.F.*, précité, note 4, par. 40 et 101.

⁶² *Id.*, par. 42.

⁶³ *Id.*, par. 67, 82 et 83.

C'était avant les arrêts *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*⁶⁴ et *Canada (Citoyenneté et Immigration) c. Khosa*⁶⁵ rendus respectivement en 2008 et 2009 par la Cour suprême du Canada.

Lorsque l'affaire *Ville de Montréal* a été jugée par la Cour suprême du Canada, les arrêts *Dunsmuir* et *Khosa* avaient été rendus. Ils établissaient qu'il n'existait désormais que deux normes de contrôle judiciaire, celle de la décision correcte et celle de la décision raisonnable, et ils en précisaient le contenu.

Dans l'arrêt *Dunsmuir*, la Cour suprême du Canada rappela que « [l]a cour de révision qui applique la norme de la décision correcte entreprend sa propre analyse au terme de laquelle elle décide si elle est d'accord ou non avec la conclusion du décideur. Elle substitue sa propre conclusion en cas de désaccord »⁶⁶. Quant à la norme de la décision raisonnable, la Cour suprême indiqua que « le caractère raisonnable tient principalement à la justification de la décision, à la transparence et à l'intelligibilité du processus décisionnel, ainsi qu'à l'appartenance de la décision aux issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit »⁶⁷.

Dans l'arrêt *Khosa*, la Cour suprême du Canada précisa que « [l]a raisonnable constitue une norme unique qui s'adapte au contexte ». Puis, se référant à l'arrêt *Dunsmuir*, elle ajouta que « [l]es cours de révision ne peuvent substituer la solution qu'elles jugent elles-mêmes appropriée à celle qui a été retenue, mais doivent plutôt déterminer si celle-ci fait partie des "issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit" »⁶⁸.

À la lumière de ces arrêts, la Cour suprême du Canada considéra, dans l'affaire *Ville de Montréal*, que la norme de contrôle appropriée était la **raisonnabilité des décisions**, cette norme convenant à l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire encadré par la loi; il fallait regarder le contexte de l'exercice du pouvoir discrétionnaire et la façon dont il avait été utilisé⁶⁹.

⁶⁴ 2008 CSC 9, [2008] 1 R.C.S. 190 (ci-après « *Dunsmuir* »).

⁶⁵ 2009 CSC 12, [2009] 1 R.C.S. 339 (ci-après « *Khosa* »).

⁶⁶ *Dunsmuir*, précité, note 64, par. 50.

⁶⁷ *Id.*, par. 47.

⁶⁸ *Khosa*, précité, note 65, juge Binnie, par. 59.

⁶⁹ *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 36 et 37.

Puis, se référant à l'affaire *Dunsmuir*, la Cour souligna ceci : « Le concept de raisonnabilité de la décision s'entend d'abord de la transparence et de l'intelligibilité des motifs justifiant cette décision. Il exprime aussi une exigence de qualité des motifs et des résultats du processus décisionnel⁷⁰. »

Dans l'affaire *Ville de Montréal*, c'est l'exigence de qualité des motifs et des résultats du processus décisionnel qu'il fallait regarder⁷¹.

4.5. ARRÊT DE LA COUR SUPRÊME DU CANADA : DÉCISIONS DÉRAISONNABLES DES SOCIÉTÉS D'ÉTAT

Étant donné l'insistance de la Cour suprême du Canada, tout au long de son jugement, à souligner le principe constitutionnel d'immunité fiscale des biens de l'État et à constater que ce principe avait été respecté par le régime législatif volontaire de paiements de remplacement d'impôts⁷², on aurait pu croire qu'elle arriverait à la même conclusion que la Cour d'appel fédérale.

Il n'en est rien. L'objectif législatif d'équité et de justice envers les municipalités canadiennes mentionné à l'article 2.1 L.P.R.I. devait être mieux pris en compte.

La Cour suprême du Canada souligne en effet que « [s]i la loi confirme le principe de l'immunité fiscale des biens fédéraux et le caractère volontaire des paiements de remplacement, elle entend que ceux-ci soient calculés dans le respect de l'objectif d'équité et de justice envers les municipalités canadiennes »⁷³ (notre soulignement).

C'est dans ce contexte que le pouvoir discrétionnaire des sociétés d'État doit être analysé.

⁷⁰ *Id.*, par. 38.

⁷¹ *Id.*, par. 39 *a contrario*, étant donné que la transparence et l'intelligibilité des décisions des sociétés d'État ne posaient pas de problèmes. Dans l'affaire *Municipalité régionale d'Halifax*, précité, note 17, par. 72, la Cour d'appel fédérale souligna que dans le contexte législatif où aucun droit n'est conféré aux municipalités, il fallait faire preuve de prudence avant de conclure que la décision du ministre des Travaux publics et des Services gouvernementaux fondée sur l'avis du comité consultatif créé par la loi serait déraisonnable.

⁷² Voir les sections 1 et 2.1 du présent article.

⁷³ *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 43.

Ce pouvoir est encadré par la législation fédérale⁷⁴ et doit, selon ce cadre, s'adapter à l'environnement fiscal et juridique de la municipalité⁷⁵.

La Cour suprême du Canada l'exprime avec vigueur. Les sociétés d'État « ne peuvent baser leurs calculs sur un système fiscal fictif, qu'elles créeraient arbitrairement. Au contraire, ces calculs doivent être effectués au regard du régime fiscal qui existe réellement à l'endroit où sont situés les biens en cause »⁷⁶ (notre soulignement). La loi et le règlement :

« prévoient que le calcul du taux d'imposition se fait comme si la propriété fédérale était une propriété imposable entre les mains d'un propriétaire privé. Les sociétés doivent donc d'abord rechercher le régime fiscal applicable aux propriétés imposables dans la municipalité pour déterminer les valeurs et les taux effectifs d'imposition. Leur travail ne saurait s'effectuer à partir d'un régime qui n'existerait plus⁷⁷. »

La Cour constate que l'historique de la création du régime des paiements de remplacement confirme cette interprétation⁷⁸. Le *Rapport du Comité technique mixte sur les paiements en remplacement de l'impôt* du 28 décembre 1995⁷⁹ et le document parlementaire déposé en 1998 par le ministre des Travaux publics et Services gouvernementaux avant l'adoption du régime⁸⁰ proposaient d'aligner le calcul des paiements de remplacement sur la fiscalité foncière en vigueur dans la province ou le territoire en cause.

En définitive, pour la Cour suprême du Canada, l'intention du législateur fédéral est que les sociétés d'État et les gestionnaires des biens fédéraux « versent des paiements de remplacement eu égard au système

⁷⁴ *Id.*, par. 33. Voir les dispositions législatives d'encadrement du pouvoir discrétionnaire à la section 3.

⁷⁵ *Id.*, par. 34.

⁷⁶ *Id.*, par. 40.

⁷⁷ *Id.*

⁷⁸ *Id.*, par. 44 et 45.

⁷⁹ CANADA, Le Comité technique mixte sur les paiements en remplacement de l'impôt, *Rapport du Comité technique mixte sur les paiements en remplacement de l'impôt*, Ottawa, 1995.

⁸⁰ CANADA, ministère des Travaux publics et des Services gouvernementaux, *Document de travail – Consultation sur le Programme fédéral de subventions aux municipalités et sur les lois connexes*, Ottawa, 1998, p. 6.

fiscal en place dans chaque municipalité, autant que possible comme s'ils étaient des propriétaires ou des occupants imposables »⁸¹.

La position de l'Administration portuaire de Montréal et de la Société Radio-Canada allait à l'encontre de cette intention législative. Les sociétés d'État ne pouvaient pas déduire de leurs paiements de remplacement des impôts fonciers l'équivalent de la taxe d'affaires abolie par la Ville de Montréal. Elles doivent se conformer à la réalité fiscale de la Ville de Montréal.

Partant, la Cour suprême du Canada a jugé, à l'unanimité, que l'exercice du pouvoir discrétionnaire des sociétés d'État entraînait un résultat déraisonnable⁸².

CONCLUSION

Selon la Constitution, l'État bénéficie d'une immunité fiscale : il est notamment exempté d'impôts fonciers sur les biens qui lui appartiennent.

Le Parlement du Canada a cherché à ce que cette immunité n'entraîne pas d'injustice en établissant un parallèle entre la situation de l'État fédéral et des sociétés d'État fédérales et celle des personnes qui ont des propriétés privées sur lesquelles elles doivent payer des impôts fonciers. Il a créé un régime volontaire de versement par l'État fédéral et ses sociétés d'État de paiements de remplacement des impôts fonciers sur les propriétés fédérales et les propriétés de ces sociétés.

Certes, la fixation des paiements de remplacement relève du pouvoir discrétionnaire du ministre des Travaux publics et des Services gouvernementaux ou des sociétés d'État, selon le cas.

Mais ce pouvoir décisionnel ne peut être exercé que dans le cadre juridique voulu par le législateur, c'est-à-dire en fixant la valeur effective de

⁸¹ *Ville de Montréal C.S.C.*, précité, note 2, par. 42.

⁸² *Id.*, par. 47 et 50. Les conclusions des jugements du juge Martineau de la Cour fédérale furent en conséquence rétablies. La Cour suprême du Canada infirma le jugement de la Cour d'appel fédérale non seulement quant au taux effectif applicable pour calculer les paiements de remplacement des impôts fonciers, mais aussi quant à l'exclusion par l'Administration portuaire de Montréal de la valeur des silos de la base de calcul de ces paiements.

l'immeuble fédéral et le taux effectif du paiement de remplacement comme si l'immeuble était une propriété privée assujettie à l'impôt foncier.

Ce système peut paraître paradoxal : d'un côté, une immunité fiscale; de l'autre, des paiements de remplacement dont le montant équivaut aux impôts fonciers sans être pour autant des dettes envers les municipalités. Il a cependant le mérite d'être équitable en correspondant, partout au Canada, à la réalité fiscale de la province ou du territoire où sont situés les immeubles fédéraux.

L'objectif législatif d'équité et de justice envers les municipalités canadiennes a prévalu dans l'affaire *Ville de Montréal*. Cette interprétation par la Cour suprême du Canada doit être saluée.

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 financière* (généralement 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 financière* 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 placé à la dernière page de la présente publication.

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 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 2009-2010

Présidente du conseil

Renée Gallant, CA, M. Fisc.

Gallant & Associés CA s.e.n.c.r.l.

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

Trésorier

Maurice Fréchette, CGA

Power Corporation du Canada

Président sortant

Jean Groleau, avocat

Fraser Milner Casgrain s.e.n.c.r.l.

Membres

Benoît Desjardins, 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.

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.

Diane Tsonos, avocate

RSM Richter Chamberland s.e.n.c.r.l.

Président-directeur général

Maurice Mongrain, avocat

APFF

**MEMBRES CORPORATIFS APFF
2010**

AGENCE DU REVENU DU CANADA

ASSOCIATION CANADIENNE DES COMPAGNIES
D'ASSURANCES DE PERSONNES INC.

M. Yves Millette

Vice-président principal aux affaires québécoises

AXA ASSURANCES INC.

M. Jean Turcotte

Directeur, Planification financière et successorale

BANQUE LAURENTIENNE DU CANADA

M. Stéphane Lanthier, CGA, LL.M. fisc.

Vice-président, Fiscalité

BANQUE NATIONALE GESTION PRIVÉE 1859

M^e André L'Espérance, LL. L.

Président

BARREAU DU QUÉBEC

M^e Claude Provencher, avocat, LL.B., MBA

Directeur général

BDO CANADA LLP/S.R.L./S.E.N.C.R.L.

M. Sylvain Guindon, CA, Pl. Fin.

Associé

BELL CANADA

M. Pierre Potvin, LL. B., CGA, M. Fisc.

Directeur, Fiscalité corporative

BMO SOCIÉTÉ D'ASSURANCE-VIE

M. Daniel Walsh, ASA

Vice-président régional, Est du Canada

BOILY HANDFIELD, CA

M. Fernand Boily, CA

Associé

BRASSARD GOULET YARGEAU, SERVICES FINANCIERS
INTÉGRÉS

M. Éric Brassard, CA, Pl. Fin.
Président

CANADIEN NATIONAL

M^e Sean Finn, avocat
Vice-président exécutif services corporatifs, chef de la direction
des affaires juridiques et secrétaire général

CARSWELL, UNE SOCIÉTÉ THOMSON REUTERS

M^e Mélanie Dansereau-Cahill, avocate
Directrice des publications-Fiscalité et Comptabilité

CHAMBRE DE LA SÉCURITÉ FINANCIÈRE

M. Luc Labelle, M. Sc.
Président et chef de la direction

CHAMBRE DES NOTAIRES DU QUÉBEC

M^e Jean Lambert, notaire
Président

CIRQUE DU SOLEIL

M. Raymond Cadieux, CGA
Conseiller principal en fiscalité corporative

CLOUTIER & BRISEBOIS, CA

M. Pierre-Yves Daoust, BAA, CGA
Fiscaliste

COMPAGNIE D'ASSURANCE CANADA-VIE

M. Phil Marsillo, AVA, Pl. Fin.
Vice-président principal, Distribution individuelle

DE GRANDPRÉ CHAÏT S.E.N.C.R.L.

M^e Claude Désy, M. Fisc., FCA, avocat
Associé

DEMERS BEAULNE, S.E.N.C.R.L.

M. Gil Demers, CA, M. Fisc.
Associé, Service de la fiscalité

DESJARDINS SÉCURITÉ FINANCIÈRE – Montréal

M. Jean-Guy Grenier, BAA, CMC, Pl. Fin.
Conseiller principal en développement des affaires

DUFOUR CHARBONNEAU BRUNET & ASSOCIÉS INC.,
COMPTABLES AGRÉÉS
M^{me} Huguette Raymond, CGA, D. Fisc.
Associée

ENGEL, CHEVALIER – PROTECTION DU PATRIMOINE
M. Gilles Chevalier, Pl. Fin.

ERNST & YOUNG S.R.L./S.E.N.C.R.L.
M^{me} Danielle Laramée, CA
Associée
Directeur de la fiscalité pour l'Est du Canada

FÉDÉRATION DES CAISSES DESJARDINS DU QUÉBEC
M. Roger Champagne, CGA, Pl. Fin.
Vice-président Fiscalité, MCD

FINANCIÈRE MANUVIE
M^{me} Diane Hamel, CGA
Vice-présidente adjointe, planification fiscale et successorale

FINANCIÈRE SUN LIFE
SUN LIFE DU CANADA,
COMPAGNIE D'ASSURANCE-VIE
M^e Hélène Marquis, avocate, D. Fisc., Pl. Fin., TEP
Conseillère principale en planification
Solutions en assurance personnes aisées

FISC CAP SERVICES CONSEILS INC.
M. André Cyr, B. Comm.
Président

FLG INC.
M. Marc Girard, CGA
Associé en fiscalité

FONDATION DU GRAND MONTRÉAL
M^{me} Marina Boulos-Winton
Présidente-directrice générale

FORCE FINANCIÈRE EXCEL
M. James McMahon, Pl. Fin.
Président-directeur général

FRASER MILNER CASGRAIN S.E.N.C.R.L.
M^e Jean Groleau, avocat
Associé

GALLANT & ASSOCIÉS, CA S.E.N.C.R.L.
M^{me} Renée Gallant, CA, M. Fisc.
Associée

GAZ MÉTRO
M^{me} Marie-Claude Gratton, CA
Conseillère senior, Gestion fiscale

GESTION PLACEMENTS DESJARDINS
M. Jean Brunelle, Adm.A.
Vice-président, Gestion privée

GESTION PRIVÉE DE PATRIMOINE CIBC
M. Alain Folco, MBA, FCSI, Adm.A., Pl. Fin.
Vice-président associé

GROUPE ALTUS
M. Robert Dorion, ing., MBA, É.A., AACI
Vice-président exécutif, Évaluation foncière des recherches

GROUPE CLOUTIER INC.
M. Gilles Cloutier
Président

GROUPE DYNAVISION INC.
M. Romain Gagnon, ing.
Président et conseiller principal en recherche et technologie

GROUPE FINANCIER MULTI COURTAGE INC.
M. Guy Duhaime, AVC, Pl. Fin.
Président et chef de la direction

GROUPE FINANCIER STRATÈGE
M. Gabriel Couture
Conseiller en sécurité financière

GROUPE GESTION PRIVÉE SCOTIA
M. Jean-Paul Choucha
Chef et directeur général

GROUPE RS & DE INC.
M. Marc Berthelet, Ph. D.
Vice-président, Expertises scientifiques

HARDY NORMAND & ASSOCIÉS S.E.N.C., CA
M. Marcel Lemay, FCA
Associé
Directeur du service de la fiscalité

HEC MONTRÉAL
Bureau de développement
M^{me} Jocelyne Gonthier
Directrice des dons majeurs et planifiés

INDUSTRIELLE ALLIANCE, ASSURANCE ET
SERVICES FINANCIERS
M^{me} Lyne Pelchat, CA
Directrice, fiscalité

INSTITUT QUÉBÉCOIS DE PLANIFICATION FINANCIÈRE
M. Martin Dupras, A.S.A., Pl. Fin., D. Fisc.
Président

INTACT CORPORATION FINANCIÈRE
M. Yves Poulin, CMA
Vice-président, Fiscalité

INVESTISSEMENT QUÉBEC
M. Denis Valois, économiste
Directeur des mesures fiscales

INVESTISSEMENTS MANUVIE
M^e Robert Laniel, notaire, Pl. Fin., DESS comm., DESS fisc.
Conseiller principal

JARRY BAZINET AVOCATS & CONSEILLERS D’AFFAIRES INC.
M^e Patrick Bazinet, avocat, LL.M. fisc.
Associé

KPMG S.R.L./S.E.N.C.R.L.
M. Denis Lacroix, notaire, M. Fisc.
Associé

LA CAPITALE ASSURANCES MFQ INC.
M^{me} Guylaine Ouellet, CA
Gestion financière

LA COOP FÉDÉRÉE
M. Yves Jasmin, CA, LL.M. fisc.
Directeur de la fiscalité

LA SURVIVANCE, COMPAGNIE
MUTUELLE D'ASSURANCE-VIE
M. Stéphane Rochon, B. Comm., AVA, Adm.A., RHU
Vice-président, Ventes et marketing
Assurance individuelle

LAVERY
M^e Luc Pariseau, avocat, M. Fisc.
Associé

LE GROUPE CSL INC.
CANADA STEAMSHIP LINES INC.
M^{me} Sophie Brûlotte, CA
Directeur, Fiscalité et planification financière

LOMBARD ODIER DARIER HENTSCH (CANADA), SOCIÉTÉ EN
COMMANDITE
M. Michel Di Grégorio
Président

MCLEAN BUDDEN LTÉE
M. Alexandre Legault, MBA, CFA
Vice-président et gestionnaire de portefeuilles

MORNEAU SOBECO
M. François Turgeon, LL. L., D.D.N., Pl. Fin.
Directeur

OPTION FORTUNE INC.
M^{me} Anne-Marie Girard-Plouffe, Adm.A., Pl. Fin., AVA, GPC, FICVM
Conseillère en sécurité financière

ORDRE DES COMPTABLES EN MANAGEMENT
ACCREDITÉS DU QUÉBEC
M. François Renaud, CMA
Président-directeur général

ORDRE DES COMPTABLES GÉNÉRAUX
ACCREDITÉS DU QUÉBEC
M^{me} Paulette Legault, CGA
Présidente-directrice générale

OSLER, HOSKIN & HARCOURT S.E.N.C.R.L./S.R.L.
M^e François Auger, avocat, CA
Associé

PINCHEVSKY & CO CONSEILLERS EN RS & DE
M. Terry Trotic, B. Ing., MBA
Président

POWER CORPORATION DU CANADA
M. Maurice Fréchette, CGA
Directeur de la fiscalité

PPI QUÉBEC INC.
M. Claude Ménard, BAA, AVA, Pl. Fin., Adm.A.
Vice-président opérations

PREMTEC – GÉNIE-CONSEIL EN CRÉDITS
D'IMPÔT DE RS & DE
M. Jean-François Clément, ing.
Président

PUBLICATIONS CCH LTÉE
M. Michel Masse
Vice-président

RAYMOND CHABOT GRANT THORNTON S.E.N.C.R.L.
M. Jean Gauthier, CA, M. Fisc.
Associé

RÉSO GESTION CORPORATIVE INC.
M^e Charles Denis, avocat
Administrateur

RIO TINTO CANADA
M. Christian Robin
Directeur, Crédits d'impôt

RSM RICHTER CHAMBERLAND, S.E.N.C.R.L.
M^e Diane Tsonos, BA, LL. B.
Associée

SAMSON BÉLAIR/DELOITTE & TOUCHE S.E.N.C.R.L.
M. Dominic Vendetti, CA
Associé
Leader de la fiscalité, Québec Centre
Services aux sociétés privées

SERVICES DE GESTION DU PATRIMOINE RBC
M^{me} Paule Gauthier, CA, LL.M. fisc., TEP
Vice-présidente,
Service en planifications, clientèle fortunée

T.E. MIRADOR
M. Yves Leroux
Vice-président

TRANSAMÉRICAVIE CANADA
M^e Serge Lessard, avocat, Pl. Fin., FLMI
Spécialiste, planification fiscale et successorale

TRUST BANQUE NATIONALE
M^e Sophie Ducharme, notaire
Vice-présidente, Fiducie et succession

UNIVERSITÉ DE MONTRÉAL
DIVISION DES DONS MAJEURS ET PLANIFIÉS
M^{me} Chantal Thomas, MBA
Directrice

VILLENEUVE VENNE S.E.N.C.R.L.
M^{me} Nancy Nerone, LL.M. fisc.
Directrice du service de la fiscalité