



Association
de planification
fiscale et financière
1100, boul. René-Lévesque O., bureau 660
Montréal (Québec) H3B 4N4
Téléphone : 514 866-2733
Télécopieur : 514 866-0113

FLASH FISCAL TM

20 juillet 2007
Vol. 15, n° 22

Responsable

M. Marc St-Roch, CA, M. Fisc.
L'UNION DES PRODUCTEURS
AGRICOLÉS

Coordonnatrice

M^{re} Diane Gagnon, avocate
DIRECTRICE DE L'ÉDITION – APFF

Équipe de rédaction

M^{re} Paul Cabana, avocat
FASKEN MARTINEAU
DUMOULIN S.E.N.C.R.L., S.R.L.

M^{me} Isabelle Chan, CA
PRICEWATERHOUSECOOPERS S.R.L.

M^{me} Marielle Domercq
SAMSON BÉLAIR
DELOITTE & TOUCHE S.E.N.C.R.L.

M^{me} Sylvie Garon, CGA, CMA, M. Fisc.
HAREL DROUIN – PKF, S.E.N.C.R.L.

M. Pierre Giguère, CA
SAMSON BÉLAIR
DELOITTE & TOUCHE S.E.N.C.R.L.

M^{re} Daniel Martin, avocat, D. Fisc.
JACQUES DAVIS LEFAIVRE S.E.N.C.R.L.

M^{re} Isabelle Messier, avocate
RAYMOND CHABOT GRANT THORNTON,

M^{re} Philippe-Antoine Morin, avocat, D. Fisc.
GALLANT & ASSOCIÉS S.E.N.C.R.L.

M^{re} Ann Shaw, avocate

M^{re} Zeina Khalifé, avocate
LEGAULT JOLY THIFFAULT S.E.N.C.R.L.

Membre d'office

M^{re} Daniel Bourgeois, avocat, BAA,
M. Fisc.
PRÉSIDENT-DIRECTEUR GÉNÉRAL –
APFF

JURISPRUDENCE

■ FÉDÉRAL

• **Retrait en argent d'une société par actions : Avantage à un actionnaire en vertu du paragraphe 15(1) L.I.R. et règles d'attribution en vertu du paragraphe 56(2) L.I.R.**

Une décision a été rendue par la C.C.I., le 14 juin 2007, dans la cause *Kuryliw c. La Reine* ([2007] C.C.I. 352) relativement aux paragraphes 15(1) et 56(2) L.I.R.

L'appelant a été cotisé sur un revenu d'environ 275 000 \$ pour l'année 2001, ce qui consistait surtout en des traites bancaires du compte de banque d'une société ainsi qu'en des retraits de comptes de banque de ladite société. Le MRN s'est basé sur les faits suivants : i) l'appelant était le seul actionnaire et administrateur de la société; ii) la société envoyait de fausses factures à des entreprises en leur demandant de payer lesdites factures; iii) l'appelant était accusé au criminel pour sa participation dans la fraude; iv) seul l'appelant était autorisé à signer pour les comptes de banque de la société; et v) l'appelant utilisait les fonds de la société à sa discrétion. La preuve de l'appelant était très différente des faits sur lesquels le MRN s'est basé. L'appelant agissait selon les instructions d'un dénommé B, qui avait fourni les fonds pour démarrer l'entreprise en question. L'appelant a admis avoir pris 30 000 \$ à son propre bénéfice avec l'approbation de B. L'appelant a plaidé coupable relativement à une infraction concernant de la fausse publicité pour laquelle la société et lui-même ont été accusés.

Le MRN a cotisé l'appelant en vertu du paragraphe 15(1) L.I.R. pour les retraits des comptes de banque de la société et en vertu du paragraphe 56(2) L.I.R. pour les traites bancaires. Au sujet des retraits de comptes de banque d'environ 55 000 \$, l'appelant a nié que ses retraits étaient à son bénéfice (sauf en ce qui concerne les 30 000 \$). La preuve de l'appelant n'était pas suffisante pour renverser les présomptions de fait du MRN sur ce point. Quant aux traites bancaires, pour que le paragraphe 56(2) L.I.R. puisse s'appliquer, il faut remplir quatre conditions : 1) le paiement doit être fait à une personne autre que le contribuable envers qui une nouvelle cotisation est établie; 2) la répartition doit être faite suivant les instructions ou avec l'accord du contribuable envers qui une nouvelle cotisation est établie; 3) le paiement doit être fait au profit du contribuable envers qui une nouvelle cotisation est établie ou à une autre personne à titre d'avantage que ce contribuable souhaite voir accorder à cette autre personne; et 4) le paiement aurait été inclus dans le revenu du contribuable envers qui une nouvelle cotisation est établie si ce dernier l'avait lui-même reçu. Les présomptions de fait du MRN n'ont pas indiqué que ces traites bancaires étaient au bénéfice de l'appelant ou d'une autre personne à laquelle il voulait attribuer une telle somme. La preuve n'a pas non plus établi qu'il y avait une autre personne à laquelle on voulait attribuer un bénéfice. La C.C.I. a accueilli l'appel en diminuant les revenus de l'appelant de 220 000 \$, ce qui représentait les traites bancaires.



POSITIONS ADMINISTRATIVES

■ FÉDÉRAL

- **Versement de dividende en capital par écriture de journal (par. 83(2), 89(1) « compte de dividendes en capital », 184(2) L.I.R.)**

M. A est l'unique actionnaire de SocM, qui possède toutes les actions de SocF. Cette dernière a déclaré un dividende à SocM égal au montant de son CDC, immédiatement avant que le dividende ne soit devenu payable, et a fait le choix, en vertu du paragraphe 83(2) L.I.R., selon les modalités et le Formulaire T2054 réglementaires, relativement au montant total dudit dividende pour qu'il soit réputé être un dividende en capital. Selon SocM, le dividende déclaré par SocF peut être inclus dans son CDC en vertu de l'alinéa b) de la définition de CDC prévue au paragraphe 89(1) L.I.R. SocM a déclaré un dividende à M. A qui, selon SocM, était égal au montant de son CDC, immédiatement avant que le dividende soit devenu payable, et a fait le choix, en vertu du paragraphe 83(2) L.I.R., relativement au montant total dudit dividende pour qu'il soit réputé être un dividende en capital.

À la suite d'une vérification, l'ARC a établi à l'égard du dividende déclaré par chacune des sociétés, SocM et SocF respectivement, que : i) le dividende déclaré n'a pas été enregistré dans les livres comptables de SocM et SocF; et ii) le dividende déclaré n'a pas impliqué une sortie de fonds pour SocM et SocF. Par la suite, le représentant de SocM et de SocF a modifié les états financiers des deux sociétés pour refléter, par écriture comptable, la déclaration du dividende :

Livres de SocF	Dt – Dividende Ct – Dû à la société mère
Livres de SocM	Dt – À recevoir de personnes apparentées Ct – Dû à l'actionnaire

On demande à l'ARC si SocM peut ajouter dans son CDC le montant du dividende en capital de SocF. La question sous-jacente est de savoir si le seul fait d'enregistrer les écritures comptables mentionnées ci-dessus suffit pour considérer que SocM a reçu un dividende en capital de SocF aux fins de l'application de la définition de CDC. On demande ensuite s'il est fondé de soumettre SocM à l'impôt de la Partie III L.I.R. à l'égard de son dividende en capital et si chaque société, SocF et SocM, peut révoquer (annuler) le dividende déclaré qui demeure impayé, le cas échéant.

Selon l'ARC, le simple fait d'inscrire les écritures comptables ne constitue pas en soi le paiement d'un dividende tant par SocF que par SocM. Il s'ensuit donc que SocM ne peut tenir compte dudit dividende dans le calcul du montant de son CDC immédiatement avant que les administrateurs de SocM aient déclaré le dividende à M. A. L'ARC ajoute qu'un dividende peut être payé par une société et reçu par son bénéficiaire sans mouvement monétaire, par exemple par l'émission d'un billet à

demande accepté comme paiement absolu par la personne qui le reçoit.

Techniquement, SocM pourrait être soumise à l'impôt de la Partie III L.I.R. En effet, les conditions prévues au paragraphe 184(2) L.I.R. sont respectées étant donné que SocM a validement fait un choix en vertu du paragraphe 83(2) L.I.R. relativement au montant total du dividende payable par elle sur les actions d'une catégorie de son capital-actions et que ce montant excède la partie de ce dividende qui est réputée, en vertu du paragraphe 83(2) L.I.R., être un dividende en capital. Par conséquent, SocM pourrait être assujettie à un impôt de 75 % du montant du dividende en vertu du paragraphe 184(2) L.I.R. Naturellement, SocM pourrait éviter l'impôt de la Partie III L.I.R. en faisant le choix prévu au paragraphe 184(3) L.I.R. selon les modalités réglementaires au plus tard un jour qui tombe dans les 90 jours suivant le jour de la mise à la poste de l'avis de cotisation relatif à l'impôt, qui serait par ailleurs payable en vertu de la Partie III L.I.R.

De plus, en vertu de l'alinéa 12(1j) et du paragraphe 82(1) L.I.R., pour que M. A ait à s'imposer sur le dividende distinct imposable réputé en vertu de l'alinéa 184(3)c) L.I.R., il doit avoir reçu le dividende en question. Le simple fait d'inscrire les écritures comptables ne constitue pas en soi le paiement d'un dividende par SocM et la réception de ce même dividende par M. A.

Selon l'ARC, SocF et SocM ne peuvent pas révoquer (annuler) les dividendes que leurs administrateurs ont déclarés respectivement, et qui demeurent impayés. Un dividende déclaré ne peut être révoqué principalement parce que les principes généraux de droit corporatif relatif aux dividendes prévoient qu'une société ou ses actionnaires ne peuvent pas réduire ou révoquer (annuler) validement un dividende déclaré et que la déclaration d'un dividende par une compagnie par actions est une question d'administration et du ressort du conseil d'administration, à moins qu'il n'y ait un règlement adopté par les actionnaires limitant ce pouvoir. Par ailleurs, il semble que le bénéficiaire d'un dividende impayé puisse renoncer à celui-ci.

(Demande d'interprétation technique interne 2007-0229311I7, 14 juin 2007)

- **Pas d'avantage à l'utilisation d'un bien d'une société de personnes (al. 12(1)y) L.I.R. et s.-al. 53(2)c)(v) L.I.R.)**

Il a été demandé à l'ARC de déterminer les conséquences fiscales de l'utilisation par un associé d'un bien appartenant à une société de personnes.

Une société de personnes exploite une entreprise agricole dans laquelle les associés prennent une part active. L'un des actifs appartenant à la société de personnes est une bâtisse utilisée en tant que résidence principale par un des associés. Ce dernier ne paie aucun loyer pour l'usage de la bâtisse mais supporte toutes les dépenses annuelles relatives à son occupation.

Tel qu'il a été mentionné lors de la conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales de 1992, l'ARC rappelle qu'un associé pourrait être réputé commanditaire en vertu de l'alinéa 96(2.4b) L.I.R. dont la fraction à risques serait réduite par l'application de l'alinéa 96(2.2d) L.I.R. si, par suite de son usage personnel du bien de la société de personnes, il a le droit de recevoir un montant ou un avantage visé à l'alinéa 96(2.2d) L.I.R. aux fins qui y sont décrites.

Également, selon les circonstances, lorsque le partage des profits entre les associés n'est pas raisonnable, l'ARC peut modifier le partage aux termes de l'article 103 L.I.R. si l'objet principal du partage initial est de réduire les impôts ou d'en différer le paiement. L'un des facteurs à considérer lors d'une analyse visant à déterminer si le partage des profits entre les associés est raisonnable est l'utilisation personnelle par un associé d'un des biens de la société de personnes.

Cependant, selon l'ARC, à l'exception de l'alinéa 12(1y) L.I.R., il n'y a aucune disposition législative qui s'appliquerait à un associé en raison de l'usage personnel qu'il fait d'un bien de la société de personnes. Par ailleurs, l'associé ne reçoit aucune somme au titre ou en paiement intégral ou partiel de l'attribution de sa part des bénéfices ou du capital de la société de personnes.

En ce qui a trait à la société de personnes, celle-ci ne serait pas autorisée à déduire des frais d'exploitation ou tout autre coût ou fraction de coût ayant trait à l'usage personnel que l'associé fait du bien en immobilisations.

Tel qu'il est indiqué au paragraphe 6 du *Bulletin d'interprétation IT-353R2*, « Participations dans une société – Rajustements du prix de base (archives) », toute somme reçue par un contribuable à titre d'attribution de sa part des bénéfices ou du capital de la société de personnes diminue le prix de base rajusté de sa participation dans la société conformément au sous-alinéa 53(2)c)(v) L.I.R. De plus, tous les frais engagés par la société de personnes, qui n'ont pas été admis dans le calcul du revenu de la société et qui constituaient les frais personnels d'un associé, représentent des paiements au nom de cet associé et doivent être considérés comme des prélèvements sur le compte du revenu ou du capital et, par conséquent, ils sont assujettis aux dispositions du sous-alinéa 53(2)c)(v) L.I.R. D'après les faits fournis, l'ARC a été d'avis que le sous-alinéa 53(2)c)(v) L.I.R. ne serait pas applicable en l'espèce. (Interprétation technique 2006-0209341E5, 14 juin 2007)

INTERNATIONAL

- **Résidence et imposition des dividendes et surplus dans le cadre de la *Convention fiscale entre le Canada et les Émirats arabes unis* (art. 5907 R.I.R. et par. 95(1) L.I.R.)**

Dubaï Co sera constituée par Canco dans les Émirats arabes unis en vertu des lois dites *tax free zone* de Dubaï. Dubaï Co

sera une « société étrangère affiliée contrôlée » de Canco au sens du paragraphe 95(1) L.I.R. et exploitera une entreprise active. La direction, le contrôle et l'unique établissement de Dubaï Co se situeront à Dubaï. Tous les profits de Dubaï Co seront versés sous forme de dividendes à Canco.

Il a été demandé à l'ARC si Dubaï Co sera considérée comme résidente des Émirats arabes unis en vertu de la *Convention fiscale entre le Canada et les Émirats arabes unis* (ci-après « Convention C-ÉAU ») et si les profits versés à titre de dividendes par Dubaï Co à Canco se qualifieront de surplus exonérés aux fins du paragraphe 95(1) L.I.R.

L'ARC réitère sa position énoncée dans le document *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques*, n° 35, du 26 février 2007, comme suit : pour avoir accès aux bénéfices découlant d'une convention fiscale, une personne, telle que Dubaï Co, doit être résidente d'un État contractant en vertu de la convention fiscale en question. Selon l'article 4(1)(b)(ii) de la Convention C-ÉAU, l'expression « résident d'un État contractant », dans le cas des Émirats arabes unis, désigne une société constituée dans les Émirats arabes unis, pourvu qu'elle tire la totalité ou la presque totalité de la valeur de son revenu d'une entreprise exploitée activement par elle, à l'exception d'une entreprise de placement, dans les Émirats arabes unis et que la totalité ou la presque totalité de la valeur de ses biens soit attribuable à des biens utilisés dans cette entreprise.

Comme les expressions « la totalité ou la presque totalité » et « entreprise exploitée activement » ne sont pas définies dans la Convention C-ÉAU, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a le sens qui lui est attribué en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'application de cette loi. En tenant compte des quelques faits fournis, l'ARC n'a pas pu se prononcer sur le fait que Dubaï Co est résidente des Émirats arabes unis aux fins de la Convention C-ÉAU puisqu'il n'a pas été précisé si ladite entreprise sera exploitée à l'intérieur ou à l'extérieur de ce territoire.

Pour calculer le surplus exonéré, il faut, notamment, considérer les « gains exonérés » de la société étrangère affiliée (ci-après « SÉA »). Cette expression est définie au paragraphe 5907(1) R.I.R. et elle comprend les « gains nets » de la société affiliée pour l'année provenant de son entreprise exploitée activement dans un « pays désigné ». Le paragraphe 5907(11) R.I.R. prévoit qu'un « pays désigné » d'une SÉA pour une année d'imposition est un pays qui a conclu avec le Canada un accord général ou une convention générale visant l'élimination de la double imposition du revenu qui est entrée en vigueur et qui s'applique à cette année. De plus, en vertu de l'alinéa 5907(11.2)a) R.I.R., si une SÉA réside dans un pays avec lequel le Canada a conclu une convention mais que, aux fins de cette convention, la SÉA n'est pas considérée comme résidant dans le pays visé, elle sera réputée ne pas résider dans le pays désigné aux fins de l'article 5907 R.I.R. S'il est établi dans les faits que Dubaï Co est résidente des Émirats arabes unis en

vertu de la Convention C-ÉAU et que la direction et le contrôle se situeront à Dubaï, Dubaï Co devra, par ailleurs, aux fins de l'application de l'article 5907 R.I.R., être résidente des Émirats arabes unis. Les bénéfices versés à titre de dividendes par Dubaï Co à Canco proviendront des surplus exonérés Dubaï Co.

(Demande d'interprétation technique externe 2007-0226261E5, 13 juin 2007)

TAXES DE VENTE

• Symposium sur les taxes à la consommation

Lors du Symposium sur les taxes à la consommation de l'APFF, du 28 au 30 mai 2007, la Direction des lois sur les taxes et l'administration fiscale ainsi que la Direction générale de la législation et des enquêtes de Revenu Québec ont présenté une conférence sur les sujets techniques de l'heure. Certains sujets ont particulièrement retenu notre attention. Nous vous en avons résumé quelques-uns dans le présent *Flash fiscal*; d'autres résumés paraîtront dans nos prochains numéros.

- Versement de la TVQ par l'acquéreur d'un immeuble

Lorsqu'un fournisseur effectue la fourniture taxable d'un immeuble par vente à un acquéreur dans certaines circonstances, il n'est pas tenu de percevoir la taxe payable par l'acquéreur (notamment si l'acquéreur est inscrit) (art. 423 L.T.V.Q.). C'est l'acquéreur qui est alors tenu de payer la TVQ directement à Revenu Québec.

Ainsi, même si le fournisseur perçoit la TVQ de l'acquéreur, ce dernier n'est pas libéré pour autant de son obligation de payer celle-ci à Revenu Québec.

Lorsque l'acquéreur a payé la taxe au fournisseur, la position de Revenu Québec est que la transaction doit être annulée, et ce, même si le fournisseur lui a remis la taxe. Ainsi, le fournisseur pourra, en vertu de l'article 447 L.T.V.Q., rembourser la TVQ à l'acquéreur. Si le fournisseur refuse de rembourser l'acquéreur, ce dernier pourra, en vertu de l'article 400 L.T.V.Q., demander un remboursement de la TVQ payée par erreur auprès de Revenu Québec.

Dans la situation où l'acquéreur est cotisé sur la base de l'article 438 L.T.V.Q. et qu'il démontre qu'il a payé la TVQ au fournisseur, Revenu Québec affectera au montant de la cotisation, en vertu de l'article 30.5 L.M.R., le remboursement de la TVQ payée par erreur auquel l'acquéreur a droit.

Enfin, lorsque l'acquéreur n'a pas respecté les dispositions de l'article 438 L.T.V.Q. et qu'il est cotisé à cet égard, il peut payer des intérêts et encourir des pénalités. Toutefois, Revenu Québec renoncera aux intérêts et aux pénalités (art. 94.1 L.M.R.) si l'acquéreur a droit, par ailleurs, à un RTI intégral à l'égard de la fourniture de l'immeuble et s'il a respecté ses obligations fiscales par le passé.

- Non-déductibilité des intérêts dans certaines circonstances

Le gouvernement fédéral a récemment modifié l'alinéa 18(1)t) L.I.R. pour faire en sorte que les intérêts payés ou à payer aux

termes des dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise* visant la TPS ne soient plus déductibles dans le calcul du revenu d'un contribuable. Cette modification s'applique aux années d'imposition qui commencent le 1^{er} avril 2007 ou par la suite.

Le gouvernement du Québec a annoncé que la législation provinciale sera modifiée pour prévoir la non-déductibilité des intérêts dont une personne est redevable en vertu d'une loi fiscale, que celle-ci soit de compétence provinciale, fédérale ou étrangère. Pour l'application de cette mesure, une loi fiscale désigne tout ou partie d'une loi édictée par une autorité compétente et prévoyant le prélèvement d'un impôt, d'un droit ou d'une taxe par tout système de taxation. Cette modification s'applique à l'égard des intérêts exigibles en vertu d'une loi fiscale pour toute période postérieure à la date de la publication du *Bulletin d'information* 2006-6, soit pour toute période postérieure au 20 décembre 2006.

Cette modification a pour but de traiter de la même façon les intérêts et les pénalités imposés en vertu d'une loi fiscale, puisqu'ils constituent tous deux une conséquence du défaut de respecter une obligation fiscale. Rappelons que de telles pénalités ne sont plus déductibles dans le calcul du revenu provenant d'une entreprise ou de biens depuis le 23 mars 2004.

- Fusion et transfert d'entreprises

En raison des présomptions prévues à l'article 76 L.T.V.Q. relativement aux fusions, le choix prévu à l'article 75 L.T.V.Q. lors d'une vente d'entreprise ne pourra pas être exercé dans certaines situations impliquant une société issue d'une fusion.

Par exemple, si deux sociétés (A et B) fusionnent et que, immédiatement après la fusion, la société issue de cette fusion (C) transfère tous les actifs de son entreprise à une autre société nouvellement créée (D), le choix prévu à l'article 75 L.T.V.Q. ne pourra pas être exercé à l'égard de ce transfert d'actifs, et ce, pour les motifs suivants :

- l'entreprise n'a pas été établie ni exploitée par la société issue de la fusion (C) puisqu'elle est présumée être une personne distincte des sociétés (A et B) qui ont fusionné;
- l'entreprise n'a pas été acquise par la société issue de la fusion (C) en raison de la présomption selon laquelle cette société n'a pas acquis, dans le cadre d'une fourniture, les biens qu'elle a reçus dans le cadre de la fusion.

L'interaction entre les dispositions des articles 75 et 76 L.T.V.Q. exige une grande vigilance quant à la chronologie des transactions envisagées dans le cadre d'une réorganisation corporative.

ISSN 1192-3261

FLASH FISCAL est publié environ 20 fois par année. ©2007, APFF. Tous droits réservés. Toute reproduction de cette publication de quelque manière que ce soit sans l'autorisation écrite de l'APFF est interdite. Cette publication est conçue dans le seul but de fournir une information générale sur certains sujets d'actualité en fiscalité. À cet effet, aucun des commentaires contenus dans ce bulletin ne constitue un avis juridique ni un avis fiscal et aucune représentation n'est fournie par les présentes aux lecteurs de ce bulletin.