



Association
de planification
fiscale et financière
445, boul. Saint-Laurent, #300
Montréal, Canada H2Y 2Y7
Téléphone (514) 866-2733
Télécopieur (514) 866-0113

FLASH FISCAL TM

20 février 2006

Vol. 14, n° 9

Responsable

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

Coordonnatrice

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

Équipe de rédaction

M^{me} Yan Boyer, avocat, M. Fisc.
SAMSON BÉLAIR/DELOITTE &
TOUCHE S.E.N.C.R.L.

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

M^{me} Thomas W. Copeland, avocat
FASKEN MARTINEAU
DUMOULIN S.E.N.C.R.L., s.r.l.

M^{me} Marie-Éloïse Gagnon, LL.M. fisc.
RAYMOND CHABOT GRANT
THORNTON 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^{me} Daniel Martin, avocat, D. Fisc.
JACQUES DAVIS LEFAIVRE S.E.N.C.R.L.

M^{me} Philippe-Antoine Morin, avocat

M^{me} Ann Shaw, avocate
SCHLESINGER NEWMAN
GOLDMAN, S.E.N.C.R.L.

M^{me} Benoît Therrien, avocat, D. Fisc.
LEGAULT JOLY THIFFAULT S.E.N.C.R.L.

Membre d'office

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

ACTUALITÉS

■ FÉDÉRAL

- **L'ARC lance un appel aux commentaires publics eu égard à l'incidence de la TPS/TVH sur la construction ou l'achat d'un établissement de soins pour bénéficiaires internes et sur l'exploitation d'un tel établissement**

Cet énoncé de politique vise les établissements qui sont décrits de façon générique comme des maisons de santé, des foyers de soins personnels, des habitations collectives, des « résidences services », des résidences pour personnes âgées, des résidences pour personnes retraitées, des maisons de soins infirmiers et des foyers pour personnes âgées.

Les personnes intéressées peuvent faire parvenir leurs commentaires ou suggestions à l'ARC au plus tard le 30 avril 2006.

<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/gi/notice207/notice207-f.pdf>

- **Avis à tous les fiscalistes, les fabricants et grossistes titulaires de licence et les utilisateurs finals qui présentent des demandes de remboursement en vertu de la Loi sur la taxe d'accise**

L'ARC propose des changements à sa politique sur les demandes de remboursement présentées par les utilisateurs finals. En effet, l'ARC est en train d'examiner la politique administrative qui permet aux utilisateurs finals de présenter des demandes de remboursement de la taxe d'accise. À l'heure actuelle, dans des circonstances particulières, l'ARC permet aux utilisateurs finals de présenter une demande de remboursement directement à l'ARC lorsqu'ils achètent des marchandises libérées de taxe d'accise puis les utilisent dans des conditions exonérées.

L'ARC propose de ne plus accepter les demandes de remboursement présentées par les utilisateurs finals à compter du **1^{er} avril 2006**. À partir de cette date, tous les utilisateurs finals qui achèteront des marchandises libérées de taxe d'accise et qui les utiliseront dans des conditions exonérées seront tenus d'obtenir un crédit auprès des fournisseurs de marchandises titulaires de licence avec qui ils ont fait affaire.

L'ARC demande des commentaires sur ce changement proposé à la politique. Veuillez faire parvenir vos commentaires au plus tard le 28 février 2006.

<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/et/ets156/ets156-f.html>

JURISPRUDENCE

■ FÉDÉRAL

- **Consultant en informatique – Entreprise de prestation de services personnels?**

Le 19 janvier 2006, la C.C.I. a rendu jugement dans la cause *Carreau c. La Reine* (2002-4205 (IT) G) au sujet des entreprises de prestation de services personnels. Un informaticien a



constitué une société par actions qui avait obtenu des contrats de sous-traitance d'une société ayant un seul et unique client, soit Hydro-Québec. L'appelant était le seul actionnaire, administrateur, dirigeant et travailleur de la société par actions. La seule question en litige était de savoir si la société par actions était une entreprise de services personnels au sens du paragraphe 125(7) L.I.R. Pour répondre à la question, il fallait déterminer s'il aurait été raisonnable de considérer l'appelant, constitué en société, comme un employé d'Hydro-Québec, à laquelle les services avaient été fournis, n'eût été l'existence de la société par actions. La société par actions envoyait mensuellement un état de compte à son client qui lui payait des honoraires de 55 \$ l'heure pour chaque heure travaillée par l'appelant pour Hydro-Québec. Pour la Cour, la question essentielle était de déterminer s'il y avait un lien de subordination entre l'appelant et Hydro-Québec, et si cette dernière pouvait diriger l'employé.

Dans les faits, l'appelant bénéficiait d'une grande liberté quant à l'exécution de son travail en raison de l'expertise particulière qu'il possédait. Pour des raisons de sécurité, l'appelant ne pouvait pas faire son travail de sa résidence. De plus, sa présence obligatoire sur les lieux de travail assignés était requise pour qu'il puisse communiquer avec les autres employés d'Hydro-Québec. L'appelant devait être disponible à certaines heures, il y avait un contrôle des heures de travail au moyen de feuilles de présence et d'un horodateur; il devait aviser d'absences pour cause de maladie et avant de prendre un congé. Des faits mis en preuve, la Cour conclut que l'appelant était largement intégré à l'entreprise Hydro-Québec démontrant un lien de subordination. L'appel est rejeté.

• Options d'achat d'actions, coût d'acquisition

Dans l'affaire *Morin c. La Reine* ([2006] C.A.F. 25, 19 janvier 2006), le contribuable avait conclu, en mars 1999, un contrat avec Bobsan Investments Inc. (« Bobsan »), en vertu duquel Bobsan devait lui fournir des conseils en matière de recherche d'emploi. En contrepartie, le contribuable devait payer à Bobsan une partie de tout « avantage résultant de l'exercice d'option d'achat d'actions » qu'il pourrait obtenir d'un emploi que Bobsan lui aurait recommandé. Le contribuable a obtenu un emploi auprès de Westport Research Inc., un employeur qui lui avait été recommandé par Bobsan. Le contribuable a exercé des options d'achat d'actions obtenues de son nouvel employeur et a payé à Bobsan, selon le contrat, une somme de 133 333 \$ pour l'année 2000 et une autre de 50 662 \$ pour l'année 2001. En cotisant le contribuable pour les années 2000 et 2001, le ministre a refusé les déductions demandées (133 333 \$ et 50 663 \$), en vertu de l'alinéa 7(1)a) L.I.R., comme coût afin d'acquérir les options d'achat d'actions de Westport Research Inc. La position du ministre se fondait sur le fait que les montants payés n'étaient pas pour acquérir des options d'achat d'actions de Westport Research Inc., mais représentaient les honoraires de Bobsan pour ses services de conseiller en recrutement. Le contribuable en avait appelé de cette décision à la C.C.I. qui avait accueilli l'appel ([2005] C.C.I. 324, rapporté dans *Flash fiscal*, vol. 13, n° 22). Le ministre a porté cette décision en appel.

L'appel du ministre a été accueilli. Selon la C.A.F., les paiements effectués à la firme de conseillers en recrutement ne l'ont pas été dans le but d'acquérir les options d'achat d'actions. Le contribuable a reçu les options directement de son employeur et n'était pas tenu de lui verser de somme d'argent à l'égard des options. La C.A.F. mentionne que le contribuable aurait obtenu les options de son employeur même s'il n'avait pas payé la firme de conseillers. Finalement, la C.A.F. conclut en disant que permettre la déduction des montants payés par le contribuable aurait pour effet de restreindre la portée générale du paragraphe 8(2) L.I.R. lequel précise que seuls les montants prévus à l'article 8 L.I.R. sont déductibles dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré d'une charge ou d'un emploi.

■ QUÉBEC

• Des éléments utilisés dans d'autres litiges peuvent servir comme preuve aux autorités fiscales

Dans l'affaire de *Desjardins c. SMRQ* (C.A. Montréal, n° 500-09-014015-036, 23 janvier 2006, jj. Beaugard, Mailhot, Forget), la Cour d'appel du Québec a rejeté l'appel d'une décision de la Cour du Québec et a maintenu un avis de cotisation émis à l'encontre de deux contribuables. Ces derniers exploitaient un commerce de vente au détail mais ils ont quitté leur local à la suite d'un litige avec le locateur. Les contribuables ont déclaré des revenus de 187 643 \$ à Revenu Québec mais avaient utilisé un revenu de 454 591 \$ aux fins de réclamer des dommages dans le litige les opposant à leur ancien locateur.

Les autorités fiscales ont recotisé les contribuables en tenant compte des montants déclarés dans le cadre du litige. Bien que la crédibilité des contribuables soit sérieusement mise en doute, il appert que les états financiers envoyés au locateur dans le litige furent exagérés et dans le but de l'intimider. Néanmoins, le juge de première instance a conclu que les registres comptables des contribuables constituaient un aveu extra-judiciaire des revenus réels de la société. Ils avaient donc le fardeau de convaincre le tribunal par la prépondérance des probabilités que cet aveu n'était pas probant. Le juge de première instance a déterminé que les contribuables ne s'étaient pas déchargés de ce fardeau de preuve. Plusieurs facteurs ont incité le juge de première instance à adopter ce point de vue. Notamment, les contribuables ont démontré une négligence grossière dans leur tenue des documents. Deux des trois juges de la Cour d'appel du Québec ont déterminé que les contribuables n'avaient pas démontré que le juge de première instance avait commis une erreur manifeste et dominante. La Cour a donc rejeté le pourvoi.

• Applicabilité de la Loi sur le ministère du Revenu

Dans l'affaire *Groupe Pigeon Syndics c. La Cour du Québec et le Ministère du Revenu du Québec* (C.S. Montréal, n° 500-17-025690-051, 26 janvier 2006, j. La Ruche), la Cour supérieure du Québec a entendu une requête en révision judiciaire afin d'annuler une demande de perquisition et de remettre au

Groupe Pigeon tous les livres, dossiers et documents qui ont été perquisitionnés et de déclarer inapplicables les articles 40 et 40.1 L.M.R. Le Groupe Pigeon, agissant en sa qualité de syndic à la faillite, appréhendait un conflit de loi entre, d'une part, des textes législatifs impliquant le ministère du Revenu du Québec en matière fiscale et, d'autre part, la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, eu égard à la possession et à la rétention de divers documents se trouvant, à un moment donné, entre les mains du Groupe Pigeon en vertu de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* à la suite d'une cession de biens d'un failli.

Le Groupe Pigeon prétend que la possession par elle de livres, dossiers et documents de la débitrice constitue non seulement une obligation aux termes de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, mais est aussi incontestablement essentielle à l'administration des actifs de la débitrice dont elle a la saisine. Le syndic soumet que les juges de la Cour du Québec ont commis une erreur juridictionnelle en émettant le mandat de perquisition et l'autorisation de retenir les documents puisque l'application des articles 40 et 40.1 L.M.R. entre en conflit et est incompatible avec les paragraphes 16(3), 16(4), 16(5) et 70(1) L.F.I. La Cour supérieure a déterminé qu'il n'y a pas d'incompatibilité ni de conflit véritable entre les articles 40 et 40.1 L.M.R. et les paragraphes en question de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*. L'article 40.2 L.M.R. prévoit la possibilité pour la personne ayant légalement droit au bien saisi d'en obtenir une copie.

Pour accorder la révision judiciaire, il faut être en présence d'un excès ou d'un défaut de compétence. En l'espèce, il n'y a pas conflit de loi ni matière à inapplicabilité de la loi provinciale car il y a accommodement tout à fait compatible entre les deux lois pour permettre à l'une et l'autre de cohabiter de façon harmonieuse et sans préjudice.

POSITIONS ADMINISTRATIVES

■ FÉDÉRAL

• Aide gouvernementale et impôt de la Partie I.3 L.I.R. - Nouvelle position (par. 181.2(3) L.I.R.)

Un contribuable constitué en société présente comme « crédit reporté » une aide gouvernementale dans ses états financiers établis conformément aux PCGR. Le montant est ainsi comptabilisé parce qu'il a été reçu par la société, mais il sera amorti dans le revenu du contribuable au taux utilisé par la société pour l'amortissement de l'immobilisation connexe.

Il a été demandé à l'ARC si cette aide gouvernementale doit être considérée comme une « réserve », une « provision », une « allocation » ou une « avance » aux fins du calcul du capital en application du paragraphe 181.2(3) L.I.R.

Selon l'ARC, les décisions judiciaires des dernières années ont confirmé qu'aux fins de la Partie I.3 L.I.R., les termes comme « prêt » et « avance » doivent être interprétés dans leur sens juridique, tandis que les termes comme « réserve »,

« provision », « allocation » et « surplus » doivent être interprétés dans leur sens comptable. Selon l'interprétation du sens des termes « réserve », « provision », « allocation » et « surplus » à des fins comptables, un « crédit reporté », qui est présenté dans les états financiers conformément à l'alinéa 3800.26 b) du *Manuel de l'ICCA* ne sera pas considéré comme une « réserve », « provision », « allocation » ou un « surplus » aux fins de l'impôt de la Partie I.3 L.I.R.

Considérons une situation où le montant concerne l'aide accordée pour la construction d'une immobilisation, le gouvernement remboursant alors à la société les dépenses admissibles réellement engagées, selon des preuves de paiement, sous réserve d'une retenue de 10 %. L'ARC estime que les sommes reçues par la société à titre de remboursement des dépenses effectivement engagées, selon les preuves de paiement, ou reçues sous forme d'un montant global au moment prévu aux termes de la convention d'aide ne constitueraient pas, de façon générale, une « avance » aux fins de l'alinéa 181.2(3)c) L.I.R.

Si les conditions de l'aide gouvernementale exigent que la société destinataire exploite l'immobilisation construite avec l'aide gouvernementale pendant une période stipulée ou rembourse la contribution, l'ARC estime qu'il n'existerait aucune « avance » à la réception des fonds, à la condition que les fonds ne soient pas reçus avant d'être exigibles aux termes de la convention d'aide. Toutefois, si les fonds reçus antérieurement deviennent ultérieurement payables en raison d'un événement futur, la société peut avoir une dette qui pourrait être incluse dans le calcul du capital aux fins de la Partie I.3 L.I.R. Les conditions particulières de la convention d'aide qui prévoient le remboursement seraient prises en compte pour déterminer si le caractère de crédit reporté à un moment ultérieur constituerait un « prêt ou avance » ou une autre forme de dette de la société aux fins de la Partie I.3 L.I.R.

Commentaires : Les opinions exprimées par l'ARC confirment son changement de position à l'égard de l'inclusion de l'« aide gouvernementale » dans la base du capital versé. L'« aide gouvernementale » (au sens du paragraphe 23 du *Bulletin d'interprétation* IT-532) auparavant incluse n'est plus considérée comme une réserve, une provision, une allocation, un surplus ou une avance et sera par conséquent exclue du capital versé aux fins de la Partie I.3 L.I.R. Le représentant de l'ARC n'a pu indiquer précisément à quel moment le *Bulletin* IT-532 sera mis à jour. Dans une interprétation technique du 5 juillet 2002 (2002-0149177), l'ARC a indiqué qu'aux fins de la Partie I.3 L.I.R., un terme doit être interprété selon son sens comptable lorsqu'il tire sa signification principalement de la comptabilité (réserve, provision, allocation, autre surplus, bénéfices non répartis, impôt reporté). L'ARC continuera d'interpréter dans leur sens juridique les autres termes tels que prêts, avances, débentures et baux aux fins de déterminer si un montant doit être ajouté au capital versé.

(Demande d'interprétation technique externe 2005-0119721E5, 17 janvier 2006)

- **Responsabilité de l'ARC de fournir des explications accompagnant les avis de cotisation**

En vertu de l'article 152 L.I.R., le ministre a l'autorité d'examiner la déclaration de revenus d'un contribuable, de fixer l'impôt à payer pour l'année ainsi que les intérêts et pénalités éventuels. Cet article impose au ministre le devoir d'examiner la déclaration de revenus et d'émettre, s'il y a lieu, un avis de cotisation. L'article 165 L.I.R. permet au contribuable qui désire s'opposer à une cotisation de signifier au ministre, par écrit, un avis d'opposition exposant les motifs de son opposition et tous les faits pertinents dans les délais applicables. Pour les grandes sociétés qui désirent s'opposer à une cotisation, le paragraphe 165(1.11) L.I.R. prévoit que l'avis de cotisation doit contenir à la fois une description suffisante de chaque question à trancher, des précisions pour chaque question concernant le redressement demandé et de fournir, pour chaque question, les motifs et les faits sur lesquels se fonde la société.

Par ailleurs, si l'avis de cotisation ne fait qu'informer le contribuable de l'impôt, des intérêts et des pénalités qui sont à payer sans aucune explication supplémentaire, il est difficile de comprendre comment une grande société peut produire un avis d'opposition en se conformant aux exigences du paragraphe 165(1.11) L.I.R.

À la lumière de ces dispositions, les questions suivantes avaient été posées à l'ARC lors d'une table ronde de l'Association canadienne des compagnies d'assurances de personnes : est-ce que l'ARC a le devoir de fournir des explications pour chacun des ajustements apportés à la déclaration? Dans les situations où il est possible de modifier les positions prises relativement à des éléments en particulier, sans altérer la cotisation d'impôt, d'intérêt ou de pénalités, est-ce que l'ARC considère qu'elle a le pouvoir d'effectuer de tels changements sans émettre un avis de cotisation? Sans informer le contribuable du changement? À l'intérieur ou à l'extérieur des délais normaux de cotisation?

En réponse, l'ARC confirme qu'elle a la responsabilité de fournir des explications pour tout ajustement effectué à la cotisation du contribuable. Des procédures sont en place pour que plus d'explications soient fournies au contribuable concernant son avis de cotisation ou son avis de nouvelle cotisation. Ces renseignements additionnels seront fournis sous forme de lettre, de tableau d'ajustements ou du Formulaire T7WC.

En cas de renseignements insuffisants, un avis d'opposition peut être produit avec les renseignements disponibles. Les avis d'opposition seront étudiés et l'ARC fournira une explication pour les ajustements effectués et le contribuable disposera d'un délai de 60 jours en vertu du paragraphe 165(1.12) L.I.R. pour se conformer au paragraphe 165(1.11) L.I.R.

En ce qui a trait aux ajustements qui ne modifient pas le montant d'impôt établi dans la déclaration, l'ARC enverra

généralement un avis de cotisation pour le même montant d'impôt. Les ajustements par le contribuable peuvent être faits à l'intérieur ou à l'extérieur des délais normaux à moins que l'avis de cotisation ne soit envoyé en vertu du paragraphe 152(1.1) L.I.R.

(Interprétation technique 2005-016468, 26 mai 2005 – révisée le 13 juin 2005)

TAXES DE VENTE

- **Activité commerciale et paragraphes 141.1(1) et 141.1(2) L.T.A.**

Aviva Canada Inc. (membre d'un groupe faisant affaire en assurances) et un assureur, Underwriters, se disputent la propriété de certaines marques de commerce. Dans le cadre d'une transaction visant à mettre fin au litige, Aviva accepte d'acheter de Underwriters ses droits dans les marques de commerce.

Dans un but de planification fiscale, Underwriters transfère ses droits dans les marques de commerce à une filiale, NN Life, avant la vente. Lors de la vente, NN Life a facturé la TPS à Aviva qui, elle, l'a payée. Aviva n'a pas réclamé de CTI quant à cette taxe car elle utilise les marques de commerce dans le cadre de ses activités exonérées d'assurances.

Aviva réclame le remboursement de la taxe payée car, selon elle, la vente n'était pas taxable. Aviva prétend qu'il ne s'agit pas d'une fourniture effectuée dans le cadre d'une activité commerciale car la fourniture des marques de commerce est incidente (*incidental*) à l'entreprise d'assurances de Underwriters et qu'elle ne constitue pas un « projet à risque ou une affaire de caractère commercial » (« PRACC »).

Le juge examine en premier si la fourniture est un PRACC et conclut que cette expression doit recevoir la même interprétation qu'en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et refuse de lui accorder un sens plus large pour l'application de la *Loi sur la taxe d'accise*. Ainsi, il considère que la fourniture des marques de commerce n'a aucune des caractéristiques d'un PRACC.

Ensuite, le juge entreprend de déterminer si la vente des marques de commerce constitue une entreprise en soi ou si elle fait partie d'une entreprise de NN Life qui constitue une activité commerciale.

Encore une fois, le juge refuse d'étendre le sens de l'expression « exploitation d'une entreprise » au-delà du sens que lui confère la *Loi de l'impôt sur le revenu* et la jurisprudence, et rejette l'argument de l'ARC selon lequel la simple vente des marques de commerce constitue une entreprise en soi.

Le juge rejette aussi l'application des principes mis de l'avant dans les arrêts *Midland-Bretheren c. La Reine*, [2000] G.S.T.C. 109 (C.A.F.) et *BJ Services Company Canada c. La*

Reine, [2002] G.S.T.C. 124 (C.C.I.), et considère que la vente des marques de commerce n'était pas, face à la preuve, une activité incidente qui a procuré un bénéfice à une entreprise de NN Life qui constituait une activité commerciale.

Le juge examine aussi l'application des paragraphes 141.1(1) et 141.1(2) L.T.A. et considère qu'il est clair que les fournitures visées par ces paragraphes doivent avoir un lien avec l'entreprise ou un PRACC du fournisseur pour trouver application et que ce n'est pas le cas en l'espèce.

Le juge conclut que la vente de marques de commerce n'est pas une fourniture taxable car elle n'est pas effectuée dans le cadre d'une activité commerciale ce qui aurait nécessité qu'elle se fasse dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise ou d'un PRACC. Aviva a donc droit au remboursement de la taxe payée par erreur (*Aviva Canada Inc. c. La Reine*, [2006] C.C.I. 57).

ISSN 1192-3261

FLASH FISCAL est publié environ 20 fois par année. ©2006, 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.