

A P P F F F

FLASH FISCAL TM

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

ACTUALITÉS...

1^{er} juin 2001
Vol. 9, n^o 16

Responsable

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

Équipe de rédaction

M^{re} Thomas Copeland, avocat
FASKEN MARTINEAU DUMOULIN

M^{re} Micheline Del Vecchio,
avocate, LL.M., D.E.S.S. Fisc.
DIRECTRICE ADJ. DES SERVICES
PROFESSIONNELS - APFF

M^{me} Sylvie Garon, CGA, CMA, M. Fisc.
HAREL DROUIN GALLANT DUPUIS

M. Pierre Giguère, CA
ARTHUR ANDERSEN

M^{re} Anik Laramée, avocate, D.E.S.S. Fisc.
KPMG s.r.l.

M^{me} Josée St-Denis, CA
KPMG s.r.l.

M^{re} Marie-Emmanuelle Vaillancourt, avocate
DAVIES WARD PHILLIPS & VINEBERG s.r.l.

M^{re} Ann Shaw, avocate
ADESSKY POULIN

■ FÉDÉRAL

● Signature de conventions fiscales entre le Canada et la République tchèque et la République slovaque

En vertu de ces conventions, un taux de retenue à la source de 5 % s'appliquera aux dividendes payés à une société qui contrôle au moins 10 % des droits de vote de la société qui paie les dividendes. Un taux de retenue à la source de 15 % s'appliquera à tous les autres versements de dividendes. Quant aux versements d'intérêts et de redevances, ils seront assujettis à un taux de retenue à la source de 10 %.

(Communiqué 2001-051, 22 mai 2001 et Communiqué 2001-052, 25 mai 2001)

● Harmonisation du droit fédéral avec le droit civil

Le Projet de loi S-4 (la loi d'harmonisation n^o 1 du droit fédéral avec le droit civil) a reçu la sanction royale le 10 mai 2001 et entrera en vigueur par décret du gouverneur en conseil dans les jours à venir. Cette loi contient des ajouts à la *Loi d'interprétation* qui s'appliqueront à toute la législation fédérale, dont la législation fiscale.

● Harmonisation de la L.I.R. avec le C.c.Q.

Le Projet de loi C-22 modifiant la L.I.R. a été adopté par la Chambre des communes et est en voie d'adoption par le Sénat. Ce projet de loi vise, entre autres, l'harmonisation de la L.I.R. avec le C.c.Q. relativement aux trois concepts suivants : hypothèque, liquidateur de succession et copropriété.

● Suivi des projets de loi

Le Projet de loi C-22, explicité ci-dessus, et le Projet de loi C-26, portant sur les taxes indirectes, ont tous deux fait l'objet d'une première lecture par le Sénat, en date du 15 mai 2001.

JURISPRUDENCE

■ FÉDÉRAL

● L'obtention d'avantages fiscaux ne suffit pas pour établir l'existence d'une société de personnes

Dans l'arrêt *McKeown c. La Reine* (96-2732(IT)G et 96-3496(IT)G, 12 mars 2001), la C.C.I. s'interrogeait sur la déductibilité, par un individu, de crédits d'impôt à l'investissement et de pertes autres qu'en capital à titre d'associé de sociétés de personnes. Au cours des années d'imposition 1991 et 1992, Richard McKeown était respectivement associé des sociétés de personnes *Commu-Sys enr.* et *Cablotel enr.* Tant pour 1991 que pour 1992, le MRN a entièrement refusé à M. McKeown la déduction de sa part des pertes et des crédits d'impôt à l'investissement desdites sociétés de personnes. Selon le MRN, les sociétés n'étaient pas véritablement des sociétés de personnes et, le cas échéant, M. McKeown était un associé déterminé au sens de la L.I.R.

Après avoir rappelé que l'expression « société de personnes » n'est pas définie par la L.I.R., le juge Garon a établi qu'il faut appliquer les règles du droit de la province relatives à de tels groupements, en l'espèce le droit civil de la province de Québec. Le juge Garon cite par la suite *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, (98 D.T.C. 6505 (C.S.C.)) et réitère que l'existence d'une société en nom collectif est fonction de l'intention véritable des parties. Selon



l'analyse de la Cour, les conventions constitutives de Commu-Sys enr. et Cablotel enr. constituent effectivement des contrats de sociétés. Le juge Garon spécifie toutefois qu'une convention n'est pas décisive en soi : « Il faut par ailleurs s'assurer que, dans les faits, les parties à la convention se comportent comme des associés d'une société de personnes. » À cet égard, le juge Garon conclut que Commu-Sys enr. et Cablotel enr. ne sont pas des sociétés de personnes, au motif que les investisseurs (les associés) ne recherchaient que l'obtention d'avantages fiscaux et n'ont jamais manifesté l'intention de travailler en commun à la poursuite d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental.

M. McKeown avait pour sa part assisté à certaines réunions annuelles (lors desquelles la bonne marche et l'administration des sociétés de personnes avaient été confiées à un secrétaire) et avait visité les laboratoires de recherche. Le juge Garon a cependant déploré que M. McKeown n'avait pas pris part aux décisions concernant les projets de recherche et qu'il n'avait pas fait de démarches afin de s'informer de l'orientation de tels projets. Selon la preuve, M. McKeown se fiait tout simplement aux rapports qui lui étaient envoyés par le secrétaire et n'a jamais vérifié la qualité des travaux de recherche effectués. Par ailleurs, la rentabilité des projets n'avait jamais été analysée, que ce soit par Commu-Sys enr. ou par Cablotel enr. De plus, aucune étude de marché n'avait été effectuée et aucun plan de commercialisation n'avait été mis sur pied.

Commentaire

Notons que le juge Garon semble accorder énormément d'importance à la notion de profit. Selon la Cour, il s'agit là d'un critère déterminant que M. McKeown (et les sociétés) ne respectait pas, car il n'avait jamais escompté vendre sa participation dans les sociétés de personnes à profit et ne souhaitait qu'obtenir des avantages fiscaux, position qui rejoint celle de la C.S.C. dans *Backman c. La Reine* (2001 D.T.C. 5149).

La décision *McKeown* soulève de nombreuses questions quant à l'implication que doit avoir un associé pour être considéré comme tel aux fins du droit civil ou de la *Common Law*, particulièrement en regard des décisions de la C.S.C. dans *Spire Freezers Ltd. c. La Reine* (2001 D.T.C. 5158) et *Backman c. La Reine*. Dans ces deux derniers arrêts, la plus haute cour du pays devait déterminer si les sociétés impliquées constituaient bel et bien des sociétés de personnes au sens de la *Common Law* et elle semblait conclure qu'en certaines circonstances, la détention d'un investissement passif ne suffit pas. Les contribuables qui désirent investir par l'intermédiaire d'une société de personnes devraient donc se montrer prudents et s'assurer que les conditions relatives à la formation d'une société de personnes sont satisfaites.

■ QUÉBEC

• La dissolution d'office de la société n'élimine pas la responsabilité de l'administrateur

Dans l'affaire *Côté c. MRQ* (C.Q., n° 200-02-025109-002, 2 mai 2001, j. M. St-Hilaire), un contribuable interjette appel du rejet de son opposition à un avis de cotisation émis en raison de sa position de directeur d'une société, au motif que la dissolution

d'office de la société par l'Inspecteur général des institutions financières, pour défaut de production de deux déclarations annuelles successives, élimine la dette fiscale de la société et fait en sorte que les administrateurs de la société ne peuvent plus être poursuivis. Même si la loi ne fixe aucune responsabilité pour les administrateurs dans le cas où une société serait dissoute par l'Inspecteur général des institutions financières, l'événement donnant lieu à la dette fiscale a eu lieu avant la liquidation de la société et au moment où le contribuable était encore administrateur de la société. Selon l'article 14 L.M.R., c'est au moment de la distribution que la responsabilité de l'administrateur naît. Le contribuable était liquidateur de biens de la société et administrateur de la société au moment où les biens ont été liquidés. Il ne peut donc pas échapper à la responsabilité découlant de l'omission d'obtenir le certificat du Ministre avant de parfaire la distribution en invoquant une radiation d'immatriculation survenue postérieurement aux faits qui engendrèrent sa responsabilité.

Le contribuable a aussi souligné que la société possédait toujours une créance. Le tribunal a rappelé que l'article 14 L.M.R. s'applique au liquidateur. Étant le seul administrateur de la société, le contribuable ne peut s'exonérer en affirmant que, subjectivement, il ne se considérait pas comme liquidateur ou n'avait pas l'intention personnelle de liquider.

• Réductions du capital versé / Taxe sur le capital

Dans l'affaire *Le groupe C.S.L. inc. c. SMRQ* (C.Q., n° 500-02-058421-978, 17 avril 2001, j. M. Desmarais), le contribuable contestait le refus du Ministre d'accorder certaines réductions au capital versé d'une société pour les fins de la taxe sur le capital relativement à l'année d'imposition terminée en 1994. Le contribuable a vendu à sa filiale la totalité des éléments d'actifs d'une entreprise de transport. Lors de la vente, le contribuable avait une dette envers une banque canadienne de 37 350 000 \$ US. La priorité absolue était de conserver ce prêt et d'éviter son rappel dans le cadre de la vente. En guise de paiement, la filiale a remis au contribuable des billets à ordre qui correspondaient au montant de la dette initiale. Le contribuable a réclamé lors du calcul de son capital versé aux fins de la taxe sur le capital, une réduction pour prêts et avances comprenant le solde impayé des deux billets à ordre émis par la filiale. Le ministre du Revenu a refusé la déduction.

Selon le contribuable, il y a eu novation et la dette due par le contribuable à la banque était remplacée par les billets à ordre, qui représentaient un prêt du contribuable à sa filiale aux fins du paragraphe 1138(1) L.I. En refusant l'appel du contribuable, le tribunal a statué qu'il n'y a pas eu de novation pour les raisons suivantes : le contribuable reconnaissait dans les documents de vente qu'il demeurait entièrement responsable, avec la filiale, de la dette initiale; le contribuable n'a pas été déchargé de la dette; et les créanciers demeuraient inchangés. Le tribunal a également statué qu'un billet à ordre ne peut être considéré comme étant une obligation ou une débenture pour les fins du paragraphe 1138(1) L.I. Notant que la Loi est claire pour l'utilisation des termes « obligations » et « débentures », le tribunal souligne qu'il y a des différences importantes entre des obligations et des débentures par rapport à un billet à ordre.

Commentaire

Notons qu'un solde de prix de vente constitue un placement admissible aux fins de la taxe sur le capital du Québec si, entre autres, l'acheteur est une société et si le solde est garanti, en totalité ou en partie, par un bien de cette société. Cette mesure s'applique pour une année d'imposition se terminant après le 9 mars 1999.

INTERPRÉTATIONS TECHNIQUES

• L'aide gouvernementale peut être coûteuse aux fins de l'impôt des grandes sociétés

Dans une récente interprétation technique, l'ADRC a indiqué qu'une aide gouvernementale reçue par une société est un élément à inclure aux fins du calcul de l'impôt de la Partie I.3, en vertu de l'alinéa 181.2(3)a) L.I.R. à titre de « tout autre surplus », et ce, même si cette aide gouvernementale est présentée au bilan de la société en réduction de ses immobilisations.

La société a choisi de présenter cette aide gouvernementale dans une note afférente à ses états financiers, cette dernière détaillant le solde de ses immobilisations au bilan. Le contribuable estime que le montant des subventions n'entre pas dans le calcul du capital versé puisque l'aide gouvernementale réduit le montant de ses immobilisations à l'actif au bilan et ne constitue non plus un crédit reporté. Le contribuable fait valoir que l'ADRC admet qu'un montant n'a pas à être inclus dans le capital imposable d'une société si ce montant ne figure pas à son bilan. Enfin, la société prétend que le MRQ a indiqué qu'une subvention déduite du coût des immobilisations n'est pas un surplus.

L'ADRC souligne qu'effectivement, seuls les montants présentés au bilan (ou qui y figureraient si un tel bilan était dressé conformément aux principes comptables généralement reconnus (ci-après « PCGR »)) entrent dans le calcul du capital en vertu de l'alinéa 181(3)b) L.I.R. Lorsqu'une note aux états financiers détaille un montant qui figure au net dans le bilan, l'ADRC est d'avis qu'il faut prendre les valeurs qui figurent dans ces notes pour établir le montant du capital de la société aux fins de l'impôt de la Partie I.3 L.I.R. Cette position est conforme à la jurisprudence, notamment à la décision de la C.A.F. dans *Oerlikon Aéropatiale inc. c. La Reine* (99 D.T.C. 5318, [1998] 4 C.T.C. 2821). L'ADRC conclut à cet égard que le choix d'une méthode comptable et la présentation aux états financiers, à la condition d'être conformes aux PCGR, peuvent donc avoir un impact dans la détermination du montant d'un élément du capital au sens de l'article 181.3 L.I.R.

En se basant sur la décision de la C.A.F. dans *Autobus Thomas* (2000 D.T.C. 6299, en appel à la C.S.C.), l'ADRC attribue à l'expression « tout autre surplus » un sens large qui déborde du sens comptable afin de rechercher également le caractère légal du montant. Comme cette expression n'est pas définie dans la L.I.R., ni dans la jurisprudence, l'ADRC estime qu'on doit lui donner son sens habituel en tenant compte des autres termes qui la précèdent dans l'énumération à l'alinéa 181.2(3)a) L.I.R. S'appuyant sur le Manuel de l'ICCA, l'ADRC est d'avis que l'expression « tout autre surplus » désigne des fonds qui ne sont pas du capital-actions, des BNR ou des surplus d'apport.

L'ADRC est d'avis que la subvention constitue des fonds que le gouvernement a injecté dans la société, se qualifiant à titre d'un « autre surplus », n'étant ni un surplus d'apport ni du capital-actions. La présentation aux états financiers n'est pas pertinente puisque la L.I.R. ne fait pas référence aux notions comptables quand il s'agit d'établir les éléments qui entrent dans le capital pour les fins du paragraphe 181.2(3) L.I.R.

(Interprétation technique n° 2000-0037637, 12 mars 2001)

Commentaire

Notons que l'ADRC a indiqué au paragraphe 23 du *Bulletin d'interprétation* IT-532, « Partie I.3 - Impôt des grandes sociétés », 13 octobre 2000, que l'aide gouvernementale pourrait être considérée comme étant un autre surplus.

Soulignons également qu'un traitement différent s'applique aux fins de la taxe sur le capital du Québec. En effet, qu'il s'agisse d'une subvention portée dans un compte de crédit reporté ou d'une subvention déduite du coût immobilisations, la dite subvention n'a pas à être incluse dans le calcul du capital versé. Voir à cet effet le *Bulletin d'interprétation* IMP-1136-16 « Taxe sur le capital - Inclusion dans le capital versé - Aide gouvernementale sous forme de subvention ou de prêt », 30 juin 1992.

• Des pénalités et des amendes dorénavant plus payantes pour les contribuables

L'ADRC a récemment révisé sa position relative à la déductibilité des amendes ou des pénalités, position qui était notamment exprimée au *Bulletin d'interprétation* IT-104R2 « Déductibilité des amendes ou pénalités », 28 mai 1993.

Dorénavant, l'ADRC considérera que les amendes ou les pénalités seront déductibles si elles sont encourues dans le but de générer un revenu. Un critère d'exception, permettant la déduction, exigeait que l'infraction entraînant l'amende ou la pénalité soit inévitable et indépendante de la volonté du contribuable et de ses employés. Ce critère n'est plus pertinent de même que celui relatif à l'intérêt public. L'ADRC indique que le *Bulletin d'interprétation* IT-104R2 sera retiré.

L'ADRC donne ainsi suite aux principes établis par la Cour Suprême dans *65302 British Columbia Ltd. c. La Reine* (99 D.T.C. 5799). La Cour avait conclu qu'une amende ou une pénalité sera déductible sauf dans de rares circonstances, particulièrement lorsque l'infraction à l'origine de l'amende ou de la pénalité est « *egregious or repulsive* ». Selon l'ADRC, cette décision implique qu'il revient au pouvoir législatif et non aux tribunaux de décider des questions d'intérêt public.

(Interprétation technique n° 2001-0074185, 6 avril 2001)

INTERNATIONAL

• « Corporation S »

Aux fins de l'impôt américain, une Corporation S est imposée de façon similaire à une société de personnes. Pour qu'une société soit considérée comme une Corporation S, il faut que les actionnaires en aient fait le choix. Par conséquent, ce sont les actionnaires qui sont assujettis à l'impôt et ce sur leur quote-part du revenu qui leur est attribuée. Aux fins de la L.I.R., une

Corporation S est traitée comme étant une société.

TAXES DE VENTE

Dans une interprétation technique récente, l'ADRC a émis sa position concernant le traitement fiscal afférent aux impôts américains payés par un résident canadien relativement à son placement dans une société considérée comme une « Corporation S ».

- Aux fins des paragraphes 20(11), 20(12) et 126(1) L.I.R., les impôts américains seront généralement considérés comme étant un impôt payé relativement au revenu que la contribuable a tiré des actions de la Corporation S (c'est-à-dire un impôt relatif à du revenu de biens);
- Lorsqu'il n'y a aucune distribution effectuée par la Corporation S dans une année en particulier, le paragraphe 20(11) ne serait pas applicable aux impôts payés pour l'année en question compte tenu qu'aucune somme n'a été incluse dans le calcul du revenu. Par conséquent, la totalité des impôts payés serait éligible au crédit d'impôt en vertu du paragraphe 126(1). Ainsi, le contribuable pourrait réclamer un crédit d'impôt dans la mesure où celui-ci a d'autres revenus de sources américaines qui sont assujettis à l'impôt canadien. Tout impôt américain pour lequel aucun crédit ne peut-être réclamé serait déductible en vertu du paragraphe 20(12);
- Si une distribution est effectuée par la Corporation S durant l'année, le paragraphe 20(11) serait applicable pour l'année en question, ce qui aurait une incidence sur le montant d'impôts américains éligible au crédit d'impôt en vertu du paragraphe 126(1) ainsi que sur le montant déductible en vertu de 20(12). En effet, l'impôt déductible en vertu du paragraphe 20(11) ne constitue pas un « impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » tel que défini au paragraphe 126(7).

Finalement, l'ADRC mentionne qu'il est possible qu'un contribuable canadien qui investit dans une Corporation S soit assujetti à une double imposition; la raison étant que l'année dans laquelle l'impôt américain est payé peut ne pas correspondre à l'année dans laquelle le revenu est imposé au Canada. En effet, l'impôt américain est payé dès que le revenu est gagné par la Corporation S alors qu'il est assujetti à l'impôt canadien uniquement lorsqu'il est distribué. L'ADRC indique que le paragraphe 5 de l'article XXIX de la convention fiscale Canada-États-Unis (ci-après « convention ») peut résoudre ce problème de double imposition. Cette disposition de la convention a pour effet d'inclure la quote-part du revenu provenant de la Corporation S dans le revenu du contribuable aux fins fiscales canadiennes et ce, dans le même année où l'impôt américain est payé. De plus, toujours selon cette même disposition, ce revenu est expressément exclu pour les fins de l'application de 20(11). Ainsi, la totalité des impôts payés pourrait être réclamée comme crédit d'impôt en vertu de 126(1). L'ADRC rappelle qu'un résident canadien qui désire se prévaloir des mesures contenues au paragraphe 5 de l'article XXIX de la convention doit, à cet effet, conclure une entente avec les autorités compétentes canadiennes.

(Interprétation technique n° 2000-0043615, 5 avril 2001)

• **Traitement des frais de livraison lors d'une vente FAB destination**

Dans le cadre d'une récente interprétation technique, le Ministère devait déterminer le statut fiscal des frais de livraison reliés à une vente conclue sous les termes « FAB destination ».

Les pratiques commerciales et le droit civil reconnaissent que lorsqu'une vente est conclue sous les termes « FAB destination » les frais de livraison sont considérés faire partie intégrante du prix de vente des biens. Par conséquent, le traitement fiscal de ces frais doit suivre celui des biens auxquels ils sont reliés.

Selon le Ministère, dans la situation où différents biens sont livrés lors d'un même envoi, les frais de livraison doivent être calculés individuellement pour chacun des biens selon leurs valeurs respectives et suivre le traitement fiscal de ces mêmes biens. Ainsi, une méthode de calcul doit être établie par le fournisseur afin de déterminer et de ventiler de façon raisonnable sur la facture la partie des frais de livraison se rattachant aux fournitures taxables et celle se rattachant aux fournitures détaxées.

(Interprétation technique n° 00-0112425, 19 février 2001)

• **Remboursement de la taxe sur les carburants applicable au carburant servant à alimenter un moteur utilisé aux fins non propulsives de l'équipement d'un véhicule automobile**

Dans le cadre d'une récente interprétation technique, le MRQ devait déterminer si les véhicules automobiles servant à la préparation des pistes de ski (« dameuses à neige ») étaient admissibles au remboursement de la taxe sur les carburants applicable au carburant servant à alimenter un moteur utilisé aux fins non propulsives de l'équipement de ces véhicules.

Le MRQ réfère à son *Bulletin d'information* 2000-10, émis le 21 décembre 2000, quant à l'application de ce remboursement. Le bulletin indique notamment que ce remboursement ne vise que le véhicule automobile qui comporte des équipements dont la destination ou l'utilisation ne requiert pas que le véhicule soit en mouvement. Les véhicules visés dans cette interprétation servent principalement à conditionner la neige sur les pistes de ski et à égaliser la neige au moyen d'équipements, tels qu'une lame, un conditionneur à neige et une barre de compaction. Le MRQ considère que la destination et l'utilisation de tels équipements nécessitent que le véhicule sur lequel ils se retrouvent soit en mouvement. En conséquence, le carburant servant à alimenter les équipements non propulsifs qui ne fonctionnent que lorsque la dameuse à neige est en mouvement n'est pas admissible au remboursement.

(Interprétation technique n° 00-0105742, 9 janvier 2001)

ISSN 1192-3261 FLASH FISCAL est publié environ 20 fois par année. ©2001, 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.