



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 ^{MD}

19 mai 2009
Vol. 17, n° 14

Président du comité

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

Coordonnatrice

M^e Diane Gagnon, avocate
DIRECTRICE DE L'ÉDITION – APFF

Équipe de rédaction

M^e 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} Fannie Chicoine
ERNST & YOUNG S.R.L./S.E.N.C.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^e Philip Hazeltine, avocat
LAVERY, DE BILLY S.E.N.C.R.L. AVOCATS

M^e Zeina Khalifé, avocate, LL.M. fisc.
LEGAULT JOLY THIFFAULT
S.E.N.C.R.L.

M^e Isabelle Messier, avocate
RAYMOND CHABOT GRANT
THORNTON S.E.N.C.R.L.

M^e Philippe-Antoine Morin, avocat,
D. Fisc.
ERNST & YOUNG S.R.L./S.E.N.C.R.L.

JURISPRUDENCE

■ FÉDÉRAL

• Annulation d'un dividende en capital

Dans l'affaire *Felix & Norton international inc. c. Canada (Procureur général)* (2009 QCCS 919), Felix & Norton international inc. (« Compagnie ») ainsi que ses deux actionnaires ont demandé à la Cour supérieure du Québec de prononcer un jugement déclaratoire quant à la nullité d'une résolution adoptée par le conseil d'administration de la compagnie qui décrétait le versement d'un dividende en capital. Le Procureur général du Canada n'a pas contesté la demande présentée par la Compagnie, tandis que le sous-ministre du Revenu s'y est opposé. Le 10 mars 2009, la Cour supérieure du Québec a accueilli la requête et a donc annulé la résolution des administrateurs, qui déclarait ce dividende.

Le 7 juillet 2006, la Compagnie a déclaré un dividende de 950 000 \$ à ses deux actionnaires et a produit un choix que ce dividende soit un dividende en capital en vertu du paragraphe 83(2) L.I.R. et de l'article 502 L.I. Or, une perte en capital importante datant de 1999 avait été oubliée par les comptables dans le calcul du solde disponible au compte de dividendes en capital de la Compagnie de sorte que le compte n'était que de 750 000 \$ au moment de la déclaration du dividende. Un impôt de 150 000 \$ est ainsi devenu payable par la Compagnie, à la suite de l'erreur dans le chiffre du dividende déclaré. La Compagnie et les actionnaires se sont alors prévalus du paragraphe 184(3) L.I.R. et ont opté pour que le dépassement devienne un dividende imposable entre les mains des actionnaires. Ils ont toutefois exercé cette option sous l'expresse réserve de leur droit d'obtenir jugement annulant le dividende.

La Compagnie, ses administrateurs et ses actionnaires se sont fiés entièrement aux chiffres que les comptables ont fournis. Ils ne connaissaient pas les chiffres applicables des gains et pertes en capital des années précédentes et des concepts fiscaux complexes en cause en l'espèce. La Compagnie plaide donc l'erreur au soutien de sa demande d'annulation, puisque ses comptables lui ont fourni des chiffres inexacts quant au dividende qui pouvait être déclaré sans impact fiscal. Les administrateurs et actionnaires de la Compagnie ont consenti à l'adoption de la résolution sur la base expresse et essentielle qu'elle ne donne lieu au paiement d'aucun impôt. La Compagnie n'aurait pas adopté cette résolution si elle avait été au courant de cette erreur. Pour sa part, le sous-ministre du Revenu du Québec fait valoir que, dans le cas d'une erreur relative au compte de dividendes en capital, les législateurs ont prévu la façon de corriger l'erreur par le paragraphe 184(3) L.I.R. et par l'article 503.0.1 R.I. De plus, selon le sous-ministre, l'erreur commise par la Compagnie et ses actionnaires porte sur un motif du contrat extérieur à l'objet de celui-ci. Il allègue également qu'il s'agit d'une erreur inexcusable.



De l'avis de la Cour, le paragraphe 184(3) L.I.R. offre une possibilité aux contribuables lorsque l'impôt punitif est applicable. Il n'établit pas que rien d'autre ne peut être fait et, surtout, n'écarte pas le principe que le fiscal suit le civil. Selon le juge, la déclaration d'un dividende est un acte juridique unilatéral. Elle relève de la seule décision discrétionnaire et unilatérale des administrateurs de la Compagnie. Ainsi, la décision des administrateurs doit émaner d'un consentement libre et éclairé. Dans le présent cas, le consentement des administrateurs était vicié par l'erreur sur un élément essentiel, soit le montant exact du compte de dividendes en capital de la Compagnie. Cette erreur a de plus été commise de bonne foi par les administrateurs. La Cour a donc annulé la résolution déclarant le dividende.

■ QUÉBEC

• Le concept d'« avance » revisité par la C.A.F.

Le 17 avril dernier, la C.A.F. s'est penchée sur la notion d'avance aux fins de l'impôt de la Partie I.3 L.I.R. dans l'arrêt *ADP Canada Co. c. Canada* (2009 CAF 117).

ADP fournit à ses clients des services de gestion de la paie. Ainsi, elle verse, pour le compte de ses clients, les salaires de leurs employés ainsi que les remises fiscales prescrites et reçoit en contrepartie des honoraires de service. Les clients d'ADP doivent fournir à celle-ci tous les montants devant être déboursés au moins 48 heures avant leur versement. Par ailleurs, en vertu de son contrat de service, ADP peut investir les sommes fournies par ses clients avant qu'elles ne doivent être versées aux employés ou aux autorités fiscales.

À la fin de son année d'imposition 2001, ADP détenait une somme de 1,1 G\$ pour le compte de ses clients, qui n'avait pas encore été versée.

Le Ministère a cotisé ADP à nouveau en 2005 afin d'ajouter 1,1 G\$ à son capital imposable aux fins de l'impôt de la Partie I.3 L.I.R.

En première instance, la C.C.I. a jugé, en invoquant la décision de la C.A.F. dans l'affaire *Oerlikon Aerospatiale Inc. c. Canada* [1997] D.T.C. 962; [1999] D.T.C. 5318), que ce montant devait être inclus dans le capital imposable d'ADP en vertu de l'alinéa 181.2(3)c) L.I.R. à titre d'une avance qui lui a été consentie à la fin de l'année.

La C.A.F. conclut en premier lieu que le montant de 1,1 G\$ ne représentait pas une somme due à ADP. Les seuls montants dus à celle-ci étaient les honoraires liés à ses services. En effet, le montant de 1,1 G\$ constituait une dette des clients d'ADP envers leurs employés et les autorités fiscales et ne pouvait donc pas être une avance payée à ADP. Par ailleurs, le fait qu'ADP puisse investir le montant et en tirer un revenu d'intérêts ne permet pas de conclure qu'il s'agit d'une avance.

En somme, ADP agissait à titre de facilitateur et de conduit afin d'assurer que les sommes dues par ses clients à leurs employés et aux autorités fiscales étaient payées à temps. Ces sommes n'étaient pas des avances faites à ADP, car elles ne représentaient ni des paiements faits à ADP avant qu'ils ne soient dus, ni des montants devant être appliqués contre le coût des services d'ADP, ni des montants payés à ADP pour compenser une dépense engagée par ADP.

Le montant de 1,1 G\$ ne devait donc pas être inclus dans le capital d'ADP aux fins de l'impôt de la Partie I.3 L.I.R. L'appel a été accueilli, avec dépens.

POSITIONS ADMINISTRATIVES

■ FÉDÉRAL

• Fiducie en faveur de soi-même – Prêt sans intérêt

Il a été demandé à l'ARC de se prononcer sur l'application des paragraphes 56(4.1), 75(2) et 104(13.1) L.I.R. en cas de prêt sans intérêt à une fiducie en faveur de soi-même.

Une fiducie se qualifiant de « fiducie en faveur de soi-même » au sens du paragraphe 248(1) L.I.R. (« Fiducie ») est établie en faveur de M. X. Aux termes de l'acte de fiducie, M. X n'est pas bénéficiaire du capital de la Fiducie et les biens transférés par M. X en faveur de celle-ci, le cas échéant, ne peuvent lui revenir. Le fiduciaire de la Fiducie est un membre de la famille de M. X, qui ne peut être nommé fiduciaire de la Fiducie. Il n'a aucun pouvoir à l'égard de la nomination du fiduciaire de la Fiducie, ni à l'égard de la désignation de ses bénéficiaires, ni à l'égard de la disposition des biens de celle-ci.

M. X prête à la Fiducie une somme d'argent sans intérêt ni modalité de remboursement ou de garantie. Les termes du prêt sont établis de façon indépendante des termes de l'acte de fiducie.

L'ARC rappelle que le paragraphe 75(2) L.I.R. n'est généralement pas susceptible de trouver application lorsque les termes du prêt sont établis de façon indépendante des termes de l'acte de fiducie, tel qu'il est confirmé par la C.C.I. dans l'affaire *Howson c. La Reine* (2007 D.T.C. 141). Dans ce contexte, il demeure *a priori* opportun de déterminer s'il s'agit juridiquement d'un prêt, plutôt que d'une contribution au capital de la fiducie, et si le prêt est indépendant des modalités de la fiducie.

Étant donné que le paragraphe 75(2) L.I.R. serait inapplicable à l'égard des biens de la Fiducie, il serait généralement possible d'effectuer un choix en vertu du paragraphe 104(13.1) L.I.R. afin d'imposer les revenus réalisés au cours d'une année d'imposition au sein de la Fiducie. Il en serait ainsi sous réserve du respect des termes de l'acte de fiducie.

À cet effet, un choix en vertu du paragraphe 104(13.1) L.I.R. pourrait être effectué alors que les revenus de l'année sont remis en faveur de M. X. Dans le cas où l'impôt de la Fiducie attribuable à ces revenus serait payé par M. X, le paiement de cet impôt ne constituerait généralement pas un apport effectué en faveur de la fiducie. Le paiement de l'impôt de la Fiducie par M. X pourrait être effectué de l'une des façons suivantes :

- remboursement du fiduciaire par M. X;
- remise de chèques par M. X en faveur des autorités fiscales en paiement de l'impôt de Fiducie;
- paiement par le fiduciaire en faveur de M. X d'un montant représentant les revenus de l'année de Fiducie nets des impôts payables.

Si la totalité des revenus réalisés par Fiducie au cours de l'année est remise en faveur de M. X, le paiement de l'impôt attribuable à ces revenus par la Fiducie entraînerait un empiètement sur son capital, qui pourrait ne pas être conforme aux termes de l'acte de fiducie.

Un choix en vertu du paragraphe 104(13.1) L.I.R. pourrait également être effectué alors que M. X a renoncé aux revenus payables en sa faveur par Fiducie pour l'année d'imposition. Dans cette situation, M. X serait considéré comme ayant effectué un apport de capital en faveur de Fiducie. Cet apport pourrait ultérieurement mener à l'application du paragraphe 75(2) L.I.R. envers M. X.

Il est opportun de rappeler que l'absence de droit de retour portant sur un bien, ou un bien substitué tel qu'il est défini au paragraphe 248(5) L.I.R., implique que celui-ci ne puisse revenir au contribuable, aussi bien à titre de remise de capital que de paiement du revenu attribué. Une analyse de l'ensemble des faits et des documents pertinents est requise afin d'établir si le paragraphe 75(2) L.I.R. est susceptible de trouver application à l'égard d'une situation particulière.

Enfin, l'ARC est d'avis que le paragraphe 56(4.1) L.I.R. n'est pas susceptible de trouver application à l'égard de M. X du fait que celui-ci procède au prêt. Notamment, le test d'intention prévu à l'alinéa 56(4.1)b) L.I.R. requiert qu'il soit raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs pour lesquels le prêt a été consenti soit de réduire ou d'éviter l'impôt du prêteur en faisant en sorte que soit inclus dans le revenu d'un autre particulier, sauf une fiducie, les revenus découlant du bien, ou d'un bien y substitué, que le prêt a servi à acquérir. Cette condition d'application ne peut être respectée dans la situation hypothétique soumise étant donné que M. X doit avoir le droit de recevoir, sa vie durant, tous les revenus de Fiducie. (Demande d'interprétation technique externe 2008-0300401E5)

■ QUÉBEC

• Jetons de présence versés à des administrateurs non résidents – Participation aux réunions du conseil d'administration par vidéoconférence ou par téléphone

Une société a un établissement au Québec. Les réunions des administrateurs ont lieu au siège social, au Québec. Certains administrateurs ne résident pas au Canada. Ces administrateurs assistent aux réunions du conseil d'administration soit par vidéoconférence ou par conférence téléphonique et reçoivent, pour ces réunions, des jetons de présence, mais ils ne reçoivent aucune autre rémunération de la société.

Revenu Québec doit déterminer si ces administrateurs reçoivent un paiement pour services rendus au Québec par un non-résident du Canada et, par conséquent, si la société doit effectuer les retenues à la source sur les jetons de présence comme le prévoit l'article 1015R8 R.I.

Revenu Québec est d'avis que la présence des administrateurs aux réunions, même par l'entremise de la vidéoconférence ou de la conférence téléphonique, constitue un service qui est rendu au Québec puisque les réunions des administrateurs ont lieu au Québec, soit au siège social de la société. La participation à ces réunions par le biais de moyens électroniques ne change pas le fait que ces administrateurs assistent à ces réunions, offrent leurs judicieux conseils et votent les résolutions présentées, le tout dans le cadre de séances tenues à Montréal.

(Mémoire d'opinion 07-010027, 13 février 2007, publié le 1^{er} mai 2009)

TAXES DE VENTE

• *CMPA* et *GM* : des décisions attendues (par. 123(1) et art. 169 L.T.A. « service financier »)

Le 16 avril 2009, la C.A.F. a rendu les très attendues décisions dans les affaires *La Reine c. The Canadian Medical Protective Association* (2008 CAF 115) (« *CMPA* ») et *La Reine c. General Motors of Canada Limited* (2008 CAF 114) (« *GM* »), rejetant dans les deux affaires les appels du tribunal. Voici un bref résumé des deux décisions.

Dans l'affaire *CMPA*, les faits sont les suivants : la Canadian Medical Protective Association (« *CMPA* ») est un organisme sans but lucratif, dont l'entreprise consiste notamment à fournir de la protection, relativement à la responsabilité professionnelle, à des médecins licenciés du Canada. Les membres versent des montants qui sont détenus par *CMPA* pour des réclamations éventuelles. *CMPA* retient les services de gestionnaires de placement, qui, de façon discrétionnaire, investissent les montants reçus des membres et ainsi détenus par *CMPA*. Dans le cadre de leurs services, les gestionnaires de placement ont plein pouvoir d'acheter et de vendre des titres au nom de *CMPA*, et ce, en se conformant à la politique d'investissement de *CMPA*. En contrepartie des services de

gestion de placement, CMPA paie aux gestionnaires de placement des frais calculés en proportion de la valeur du portefeuille sous gestion. Les gestionnaires de placement facturent la TPS sur ces frais.

En 2004, CMPA a demandé le remboursement de la TPS facturée par les gestionnaires de placement en alléguant que les services de gestion de placement sont des fournitures de services financiers exonérées dans le régime de la TPS. L'ARC a rejeté les demandes de remboursement et CMPA a éventuellement interjeté appel devant la C.C.I.

La question à déterminer par le juge de la C.C.I. était de savoir si les services rendus par les gestionnaires de placement sont des services financiers tels qu'ils sont définis au paragraphe 123(1) L.T.A. Le juge de la C.C.I. a conclu que les services de gestion de placement sont des services financiers en vertu des alinéas c) ou d) et l) de la définition de « service financier » prévue au paragraphe 123(1) L.T.A. Selon le juge, CMPA a acquis les services des gestionnaires de placement pour l'achat et la vente de titres de façon discrétionnaire, et ce, dans les limites de la politique d'investissement de CMPA. CMPA n'acquiert pas l'expertise de ces gestionnaires, celle-ci faisant partie intégrante des services fournis. De plus, considérant que CMPA n'achète pas les conseils de gestion, le juge conclut que les services fournis ne sont pas des conseils visés à l'alinéa p) de la définition de « service financier » prévue au paragraphe 123(1) L.T.A. En *obiter*, le juge conclut également que les services des gestionnaires de placement ne sont pas des services administratifs exclus en vertu des alinéas q) et t) de ladite définition de « service financier ». Le tribunal a interjeté appel de la décision de la C.C.I.

Dans sa décision, la C.A.F. confirme la décision de la C.C.I. en clarifiant la notion d'« expertise » analysée par cette dernière. La C.A.F. indique que CMPA a certainement retenu les services de gestionnaires de placement compétents, mais cette compétence (ou incompétence) n'est pas pertinente en

l'espèce et ce qui doit être déterminé est la nature du service rendu.

Selon la C.A.F., la preuve démontre que les gestionnaires de placement sont retenus pour leur expérience et leur expertise d'achat et de vente de titres et en vue d'obtenir le meilleur rendement possible. La C.A.F. ajoute que le transfert de propriété des effets financiers est le résultat final de l'exercice du savoir-faire des gestionnaires de placement dans la sélection et la vente des titres et, malgré le fait que la vente ou l'achat des titres représente une partie minimale du temps consacré par les gestionnaires de placement dans l'accomplissement du service, il s'agit néanmoins d'une partie essentielle et vitale de leur service.

La C.A.F. conclut que, bien que le caractère dominant du service soit la recherche et l'analyse, le résultat final consiste à « prendre des mesures en vue du transfert de propriété d'un effet financier ». Les services des gestionnaires de placement sont donc visés aux alinéas d) et l) de la définition de « service financier » prévue au paragraphe 123(1) L.T.A. et ne sont pas des conseils exclus à l'alinéa p), ni des services administratifs exclus aux alinéas q) et t) de ladite définition de « service financier ». Par conséquent, les services sont des fournitures de services financiers exonérées dans le régime de la TPS. L'appel est rejeté.

L'affaire **GM** sera commentée dans le prochain *Flash fiscal*.

ISSN 1192-3261

FLASH FISCAL est publié environ 20 fois par année. © 2009, 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.