

# strategie



## Congrès annuel 2016



- L'ARC met fin à l'incertitude entourant certains changements d'usage relatifs à un duplex, à un triplex ou autre immeuble à logements multiples
- Le contrôle exercé sur une société par un créancier – L'application des paragraphes 256(3) et 256(6) L.I.R.
- Élargissement des règles antiévitement relatives aux mécanismes d'adossement et leur incidence sur les groupes multinationaux participant à une entente de centralisation de la trésorerie
- Taxes applicables sur les services professionnels rendus par des fiscalistes : petit guide d'utilisation
- Modifications importantes à l'exemption pour résidence principale
- La relève : La surcharge de travail : une réalité inexcusable?

## *L'article 55 et les réorganisations papillon, 2<sup>e</sup> édition*



**Éric Gélinas, LL.M., M.Fisc.**

Soyez en mesure de bien comprendre toutes les subtilités de l'article 55 de la Loi de l'impôt sur le revenu suite aux importantes modifications au paragraphe 55(2) L.I.R.

Cet ouvrage, qui tient compte des modifications législatives sanctionnées le 22 juin 2016, vous offre une analyse exhaustive afin de suivre l'évolution de la fiscalité et de la technique de réorganisation « papillon ».

**Commandez votre exemplaire dès maintenant!**

Prix : 199\$

[www.wolterskluwer.ca/papillon](http://www.wolterskluwer.ca/papillon) ou composez le 1 800 268-4522

## Sommaire

### 5 Éditorial

par Andrée Couture, BAA, AVA, Pl. Fin., FLMI  
Présidente du conseil d'administration de l'APFF

## Dossiers

- 8 L'ARC met fin à l'incertitude entourant certains changements d'usage relatifs à un duplex, à un triplex ou autre immeuble à logements multiples  
par Yves Chartrand, M. Fisc.  
Centre québécois de formation en fiscalité – CQFF inc.  
et  
Stéphane Thibault, CPA, CA, LL.M. fisc.  
Centre québécois de formation en fiscalité – CQFF inc.
- 12 Le contrôle exercé sur une société par un créancier – L'application des paragraphes 256(3) et 256(6) L.I.R.  
par Nicole Prieur, CPA, CGA, LL.M. fisc.  
HEC Montréal
- 16 Élargissement des règles antiévitement relatives aux mécanismes d'adossement et leur incidence sur les groupes multinationaux participant à une entente de centralisation de la trésorerie  
par Michel Miquelon, LL.M. fisc., CPA, CA  
EY
- 20 Taxes applicables sur les services professionnels rendus par des fiscalistes : petit guide d'utilisation  
par Sophie Rivest, notaire, LL.M. fisc.  
LJT Avocats  
et  
Joëlle Turcot  
LJT Avocats
- 26 Modifications importantes à l'exemption pour résidence principale  
par Guy Carbonneau, CPA, CA, M. Fisc.  
Hardy, Normand & Associés, s.e.n.c.r.l.
- 30 **La relève**  
La surcharge de travail : une réalité inexcusable?  
par Valérie Lessard, avocate  
Lambert Angers Avocats

## Chroniques

- 36 **COUP D'ŒIL INTERNATIONAL**  
Apple à la crème irlandaise... une recette au goût trop amer, aux yeux de la Commission européenne!  
par Michel Durand, avocat, D. Fisc., TEP  
Lapointe Rosenstein Marchand Melançon s.e.n.c.r.l.
- 40 **DÉCISIONS RÉCENTES**  
L'affaire *Univar* : la Cour canadienne de l'impôt applique la RGAÉ à un dépouillement de surplus transfrontalier  
par Taj Kudhail, avocat  
Norton Rose Fulbright Canada s.e.n.c.r.l., s.r.l.
- 45 **PLANIFICATION FINANCIÈRE**  
Avantages imposables pour les actionnaires et caractère raisonnable du taux d'intérêt – Deux causes importantes pour les conseillers en fiscalité et en assurances  
par Peter Everett, avocat, AVA, TEP, FEA  
Conseils PPI  
et  
Jocelyne Gagnon, AVA, M. Fisc., Pl. Fin., FEA  
Conseils PPI
- 49 **SAVIEZ-VOUS QUE...**  
Immobilisations admissibles : quelques éléments à savoir avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017  
par Jean-François Racine, avocat, M. Fisc.  
KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.

51 Des nouvelles de nos membres

52 À l'APFF...

## Comité de publication

Le magazine *STRATÈGE* est publié quatre fois par année.  
Tirage : 2 600 exemplaires.

Cette publication doit être citée :  
(2016), vol. 21, n° 4 *Stratège*

Les personnes intéressées aux travaux de *Stratège* (auteurs, membres du comité, commanditaires) sont priées de communiquer avec l'éditeur :

### APFF

1100, boul. René-Lévesque Ouest,  
bureau 660  
Montréal (Québec)  
H3B 4N4

**Téléphone** : (514) 866-2733 et  
sans frais 1 877 866-2733

**Télécopieur** : (514) 866-0113 et  
sans frais 1 877 866-0113

**Courriel** : [apff@apff.org](mailto:apff@apff.org)

**Internet** : [www.apff.org](http://www.apff.org)

© 2016, 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 à venir, 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 1203-6625

Dépôt légal, 4<sup>e</sup> trimestre 2016

Bibliothèque et Archives nationales du Québec

Bibliothèque nationale du Canada

Imprimé au Canada

Courrier de la 2<sup>e</sup> classe,

enregistrement n° 0040065217



### Président

Guy Carboneau, CPA, CA, M. Fisc.  
Hardy, Normand & Associés,  
s.e.n.c.r.l.

### Coordonnatrice

Diane Gagnon, avocate  
Directrice de l'édition et des publications  
APFF

### Membres du comité

Martin Delisle, avocat, LL.M. fisc.  
De Grandpré Chait s.e.n.c.r.l.

Marie-Claude Durocher, LL.M. fisc.  
BDO Canada s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Vincent Dionne, avocat, M. Fisc.  
Norton Rose Fulbright  
Canada s.e.n.c.r.l., s.r.l.

Michel Miquelon, CPA, CA, LL.M. fisc.  
EY

Jean-François Dorais, avocat, M. Fisc.  
Lapointe Rosenstein Marchand  
Melançon s.e.n.c.r.l.

Nathalie Perron, avocate, LL.M. fisc.  
Barsalou Lawson Rheault, Avocats

Michel Durand, avocat, D. Fisc., TEP  
Lapointe Rosenstein Marchand  
Melançon s.e.n.c.r.l.

Jean-François Racine, avocat, M. Fisc.  
KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Sophie Rivest, notaire, LL.M. fisc.  
LJT Avocats

### Membre d'office

Maurice Mongrain, avocat  
Président-directeur général  
APFF

**En page couverture** : Quelques photos prises lors de notre congrès annuel tenu à Montréal en octobre 2016.

Toute personne, membre de l'APFF, désireuse de publier dans *Stratège*, est invitée à soumettre un texte à l'APFF à l'attention de M<sup>e</sup> Diane Gagnon, directrice de l'édition et des publications, sous forme électronique ([gagnond@apff.org](mailto:gagnond@apff.org)).

Pour plus de détails, nous vous invitons à prendre connaissance de la politique éditoriale du *Stratège* sur le site Internet de l'APFF au [www.apff.org](http://www.apff.org).

Les opinions exprimées dans cette publication sont propres aux auteurs des articles. L'exactitude des citations et références relève de la responsabilité des auteurs.

Conception graphique et montage infographique : [POLICEGRAPHIQUE.COM](http://POLICEGRAPHIQUE.COM)

## L'alliance entre l'APFF et vous

C'est avec plaisir et enthousiasme que j'ai accepté la présidence de notre association pour la prochaine année et je tiens à remercier les membres de leur confiance. J'apprécie également le fait qu'une personne faisant partie du domaine de l'assurance et de la planification financière puisse remplir ce rôle afin de faire valoir que nous sommes aussi l'une des parties impliquées lorsqu'il est question de planification financière, fiscale et successorale.

Notre dernier congrès qui s'est avéré un grand succès a justement démontré un intérêt grandissant pour ce volet. De plus, nous y avons poursuivi notre virage électronique. L'application a permis l'accès à l'horaire, aux présentations *PowerPoint* et a donné la possibilité de poser des questions aux conférenciers. Ce virage technologique faisait partie des initiatives de M<sup>e</sup> Martin Lord, notre président sortant. J'en profite pour remercier sincèrement les bénévoles puisque ce sont eux qui permettent à l'APFF d'offrir un congrès au contenu de très haute qualité et de rayonner dans le monde de la fiscalité. Mes remerciements particuliers s'adressent à M. Yves Coallier, président du congrès, ainsi qu'aux membres du comité du congrès pour les initiatives implantées cette année.

Comme le plan stratégique de l'APFF a été finalisé avant l'échéance prévue de 2017, ceci nous a amené à repenser notre processus d'établissement du plan stratégique. Afin de compléter efficacement cet exercice de réflexion, nous avons retenu les services d'une firme spécialisée. Celle-ci procède d'abord à l'analyse de notre situation concurrentielle actuelle, consulte la permanence de l'APFF et les membres au moyen d'un sondage ainsi que des membres du conseil d'administration pour être ensuite en mesure d'établir notre plan stratégique 2017-2021. Finalement, un plan d'action devra être défini afin de pouvoir atteindre les objectifs fixés.

Les axes de travail qui devraient ressortir sont les suivants :

- 1) Le renforcement des liens et des échanges avec l'ARC et Revenu Québec par le biais du comité de liaison et avec l'aide du comité technique;
- 2) L'encadrement de la profession de fiscaliste de manière à réserver ce titre aux professionnels de la fiscalité probablement sous la forme d'une attestation;
- 3) La quête de qualité et de pertinence poursuivie par l'APFF pour ce qui est de son offre de service globale afin de valoriser auprès de ses membres leur adhésion à l'association et de demeurer un incontournable;
- 4) La pérennité de notre association.

Lors de mon mandat, j'aimerais trouver un moyen d'attirer plus de conseillers en assurance de personnes, de conseillers en placement et de planificateurs financiers à nos activités puisque l'APFF peut vraiment les aider à augmenter leurs connaissances et leur professionnalisme auprès de leur clientèle. Finalement, je remercie tous les bénévoles qui donnent de leur temps ainsi que les employés de l'APFF qui contribuent tous au succès de notre organisation. J'invite également tous ceux qui veulent s'impliquer auprès de l'APFF à ne pas hésiter à se manifester afin d'être mis à contribution.



Andrée Couture, BAA, AVA, Pl. Fin., FLMI  
Présidente du conseil d'administration de l'APFF



# COLLOQUES ET SYMPOSIUM À VENIR



**2 février 2017**

## Colloque sur les fiducies

Hôtel Bonaventure, Montréal

Ce colloque fera la mise à jour de la fiscalité liée aux fiducies en offrant des conférences sur la jurisprudence et les développements législatifs, ainsi que sur les interprétations techniques récentes. Puisque les fiducies de protection d'actifs gagnent en popularité, une conférence traitera, entre autres, de l'utilité de ce type de fiducie et de la manière d'en créer une.

En après-midi, une présentation sera d'abord donnée sur les obligations et responsabilités des fiduciaires, puis une autre où l'on passera en revue la pertinence de créer une fiducie pour personne handicapée. De plus, certaines incidences de la planification *post mortem* seront analysées, et des représentants de l'Agence du revenu du Canada exposeront certains aspects abusifs de planifications fiscales impliquant des fiducies. Voilà une activité à ne pas manquer.



**16 février 2017**

## Colloque sur la fiscalité des particuliers

Montréal (endroit à confirmer)

Ce colloque permettra aux participants de se familiariser avec l'impact des récents changements dans les taux d'imposition des particuliers et de revoir les éléments à considérer dans la décision salaire-dividende. Entre autres, il y aura une conférence sur les régimes de rémunération et une autre sur les aspects pratiques de la mobilité transfrontalière de la main-d'œuvre. Aussi, une conférence sera donnée sur les conseils et pièges en taxes à la consommation, et le colloque se terminera par une présentation de l'Agence du revenu du Canada sur ce que vous devez savoir si vous êtes choisi pour une vérification.



**23 et 24 février 2017**

## Symposium sur la RS & DE et autres mesures incitatives à l'innovation

Montréal (endroit à confirmer)

Pour sa 8<sup>e</sup> édition, le **Symposium sur la RS & DE et autres mesures incitatives à l'innovation** vous invite à son traditionnel rendez-vous annuel des professionnels de tous les secteurs d'activités qui, de près ou de loin, veulent encourager, valoriser et promouvoir les entreprises innovantes du Québec. À la suite d'un long processus de réflexion et de consultation auprès de divers acteurs de l'industrie et des autorités gouvernementales, un point commun est ressorti : un vent de changement arrive! Ces changements se manifestent à plusieurs niveaux. D'une part, les autorités fiscales fédérales et provinciales reconnaissent l'importance d'améliorer l'accessibilité au programme de RS & DE pour les entreprises qui veulent se prévaloir de cet incitatif. D'autre part, les entreprises accompagnées de leurs consultants cherchent à conjuguer les crédits d'impôt à la RS & DE traditionnels à d'autres formes d'incitatifs afin de soutenir ou financer les activités liées à leurs innovations.



**16 mars 2017**

**Colloque sur les réorganisations d'entreprises et transactions commerciales**  
Montréal (endroit à confirmer)

Les conférenciers feront une revue des modifications législatives et interprétations techniques récentes afin de faire une mise à jour des développements en matière de réorganisations et de transactions commerciales. Une présentation sera donnée sur les transactions majeures de la dernière année et une conférence sera dédiée aux frais de transactions. Les droits de mutation dans un contexte transactionnel feront l'objet d'une analyse, et l'Agence du revenu du Canada présentera les développements récents en planification fiscale abusive. Le colloque se terminera par une revue de la jurisprudence récente en matière de réorganisations d'entreprises. C'est un colloque à ne pas manquer.



**23 mars 2017**

**Colloque sur l'administration fiscale**  
Montréal (endroit à confirmer)

Ce colloque s'adresse à tous les praticiens, avocats, notaires, comptables et planificateurs devant traiter avec les autorités fiscales à titre de représentants d'un contribuable ou même conseiller leurs clients quant à l'application des lois fiscales. Cette activité permettra de prendre connaissance des dernières techniques, approches et informations utilisées par les autorités afin d'appliquer et de faire respecter nos lois fiscales. Il y sera proposé certaines réflexions relatives à ces techniques qui donneront l'occasion aux représentants de protéger les intérêts de leurs clients à l'intérieur des paramètres de nos lois et en considération de la jurisprudence la plus récente.

**Consultez notre site Internet afin de connaître les dates et les sujets de nos midi-conférences, ainsi que les activités de La relève, qui ont lieu à Laval, Montréal et Québec.**

[www.apff.org](http://www.apff.org)



L'ARC met fin à l'incertitude entourant certains changements d'usage relatifs à un duplex, à un triplex ou autre immeuble à logements multiples



Yves Chartrand  
M. Fisc.  
Centre québécois de formation  
en fiscalité – CQFF inc.  
ychartrand@cqff.com

Stéphane Thibault  
CPA, CA, LL.M. fisc.  
Centre québécois de formation  
en fiscalité – CQFF inc.  
sthibault@cqff.com

Lorsque vient le temps d'acquérir un logement, plusieurs particuliers se tournent vers l'acquisition d'un immeuble à logements multiples (comme un duplex, un triplex, un quadruplex, etc.). En effet, en plus d'habiter un des logements de l'immeuble acquis, le particulier en profitera pour louer les autres logements de l'immeuble et ainsi en tirer un revenu de location. L'immeuble acquis aura donc une double utilité : il servira en partie à des fins personnelles et en partie à gagner un revenu de location. Dans d'autres cas, des particuliers peuvent opter pour l'achat d'un immeuble à logements uniquement à des fins d'investissement.

Si le particulier en venait à prendre la décision de déménager (soit quitter le logement qu'il habite pour le louer, soit habiter un des logements qui était loué auparavant), cela pourrait mener, dans certaines situations, à des conséquences fiscales surprenantes et inattendues...

Imaginons la situation suivante : M. X a acquis, en 1995, un duplex à Montréal pour la somme de 150 000 \$. En 2015, ce duplex avait une valeur marchande de 500 000 \$. M. X a toujours loué les deux logements de ce duplex à des tiers. M. X décide d'aller habiter un des logements de son duplex, lequel représente 40 % de la superficie de l'immeuble.

Aux fins fiscales, cette décision de M. X entraîne un changement d'usage, puisque le logement qu'il habite sert désormais à des fins personnelles, alors qu'il servait auparavant à gagner du revenu. Quelles seront les implications fiscales de ce changement d'usage?

## Les règles fiscales lors d'un changement d'usage

Le paragraphe 45(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu du Canada* (« L.I.R. ») prévoit qu'un contribuable est réputé avoir disposé d'un bien pour un produit égal à sa juste valeur marchande (« JVM ») lorsque l'usage du bien en question change à un moment donné. Lorsqu'il s'agit d'un changement d'usage partiel, c'est uniquement le pourcentage du bien dont l'usage a changé qui sera visé par la disposition réputée à la JVM. Par changement d'usage, on parle ici d'un bien qui servait initialement à gagner du revenu et qui sert désormais à une autre fin, ou l'inverse, c'est-à-dire un bien qui servait initialement à une autre fin et qui sert désormais à gagner du revenu.

La *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit deux règles favorables lorsqu'un bien fait l'objet d'un changement d'usage. Celles-ci sont prévues aux paragraphes 45(2) et 45(3) L.I.R. Le choix prévu au paragraphe 45(3) L.I.R. vise précisément le cas de M. X.

Le paragraphe 45(3) L.I.R. précise ceci :

« Malgré le paragraphe (1), le contribuable qui cesse à un moment donné d'utiliser en vue de gagner un revenu un bien qu'il a acquis à cette fin n'est pas réputé en avoir disposé à ce moment et l'avoir acquis de nouveau aussitôt après si le bien devient la résidence principale du contribuable et si le contribuable en fait le choix par avis écrit au ministre au plus tard au premier en date des jours suivants:

- a) le 90<sup>e</sup> jour suivant l'envoi au contribuable d'une demande formelle du ministre de produire ce choix;
- b) la date d'échéance de production qui est applicable au contribuable pour l'année d'imposition où il a effectivement disposé du bien. »

La position de longue date connue de l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») est que le choix prévu au paragraphe 45(3) L.I.R. ne peut pas être fait lorsqu'il y a un changement partiel d'usage d'un bien. Cela était prévu au numéro 30 de l'ancien *Bulletin d'interprétation* IT-120R6 et se retrouve aussi au numéro 2.57 du *Folio de l'impôt sur le revenu* S1-F3-C2 publié récemment par l'ARC.

De plus, le paragraphe 45(4) L.I.R. prévoit que le choix du paragraphe 45(3) L.I.R. ne peut pas être effectué si une déduction pour amortissement a déjà été réclamée après 1984 à l'égard de l'immeuble en question.

Ainsi, lorsqu'un particulier exerce le choix prévu au paragraphe 45(3) L.I.R., il n'est pas réputé avoir disposé du bien à sa JVM au moment du changement d'usage. De plus, il pourrait aussi désigner le bien comme étant sa résidence principale, aux fins de l'exemption prévue à l'alinéa 40(2)b) L.I.R., et ce, jusqu'à un maximum de quatre années durant lesquelles le bien était loué. En pratique, le choix du paragraphe 45(3) L.I.R. permet donc à un particulier, lorsque les conditions sont respectées, d'éviter notamment de déclencher un gain en capital sur la disposition réputée à la JVM (et les impôts à payer relativement à cette disposition réputée), alors que ce dernier n'a encaissé aucune somme à l'égard de cette disposition réputée.

Revenons à M. X. Comme il n'a jamais réclamé d'amortissement sur son duplex, peut-il se qualifier au choix du paragraphe 45(3) L.I.R. à l'égard de celui-ci?

## Position de l'ARC sur les changements d'usage

Dans l'interprétation technique 2000-0047535 publiée en novembre 2000, l'ARC a mentionné qu'il fallait considérer les quatre logements d'un quadruplex comme étant quatre biens distincts pour l'application des règles sur les changements d'usage prévues aux alinéas 13(7)a), 13(7)b) et 45(1)a) L.I.R. L'ARC y a aussi précisé que cela était conforme à une position antérieure (EC1987) et que si l'on considérait l'immeuble comme un seul bien dans cette situation, l'application des alinéas 13(7)d) et 45(1)c) L.I.R. donnerait un résultat non représentatif de la situation réelle.

Ainsi, à la lumière de cette interprétation technique, il était donc possible pour M. X d'envisager de faire le choix du paragraphe 45(3) L.I.R., mais dans deux interprétations techniques publiées en 2012 (2011-0417471E5 datée du 21 février 2012 et 2011-0420171E5 datée du 27 juin 2012), l'ARC a indiqué qu'il n'était pas possible de faire le choix du paragraphe 45(3) L.I.R. sur un des logements d'un duplex que le particulier utilisera désormais comme résidence principale, car le duplex constituait un seul bien. Un changement de position administrative en date du 21 février 2012...

Aux fins des dispositions fiscales relatives à l'exemption pour résidence principale (prévues notamment à l'alinéa 40(2)b) L.I.R. et à la définition de « résidence principale » à l'article 54 L.I.R.), un duplex est composé de deux « logements » distincts. Malgré cela, un duplex (un triplex, un quadruplex, etc.) constituerait donc, selon la position de l'ARC énoncée dans les deux interprétations de 2012 susmentionnées, un seul bien aux fins des règles sur les changements d'usage. Or, comme le choix du paragraphe 45(3) L.I.R. (et aussi du paragraphe 45(2) L.I.R., que nous abordons un peu plus loin dans le présent texte) n'est pas possible pour un changement partiel d'usage sur un seul bien (il faut un changement complet d'usage), l'ARC en vient donc à la conclusion que ces choix ne sont pas possibles avec les duplex

(triplex ou autres immeubles à logements multiples) lorsqu'il y a un changement d'usage pour seulement un des logements. Il ne serait alors pas possible de reporter la disposition réputée et de bénéficier de la règle des quatre années supplémentaires à l'égard de l'exemption pour résidence principale, deux avantages fiscaux rattachés au choix du paragraphe 45(3) L.I.R. (ou du paragraphe 45(2) L.I.R.).

Ainsi, M. X ne se qualifierait pas au choix du paragraphe 45(3) L.I.R., puisque le changement d'usage du logement constitue seulement, selon la position actuelle de l'ARC, un changement d'usage partiel du duplex.

## Des précisions de l'ARC mettent fin à une incertitude qui planait depuis 2012

Entre 2000 et 2012, en se basant sur la position connue des autorités fiscales à ce moment (soit celle de l'interprétation technique 2000-0047535), plusieurs particuliers se sont dit qu'ils feraient le choix du paragraphe 45(3) L.I.R. Ainsi, dans des cas similaires à ceux de M. X, les contribuables ont opté pour cette avenue, puisque toutes les conditions semblaient satisfaites à ce moment. Or, comme nous l'avons cité précédemment, le paragraphe 45(3) L.I.R. prévoit que le choix ne doit généralement être signifié au ministre qu'à la date limite de production applicable à la déclaration de revenus pour l'année où le bien a effectivement été disposé (ou plus tôt si le ministre envoie une demande formelle de produire ce choix).

Qu'arrivera-t-il, en 2016, si un particulier décide de vendre son duplex dans lequel il y a eu un changement d'usage d'un des logements, mais en 2004? L'ARC acceptera-t-elle son choix en vertu du paragraphe 45(3) L.I.R. en 2016, alors que le particulier s'était fié à la position connue des autorités fiscales lors du changement d'usage en 2004, position qui, rappelons-le, n'est plus la même au moment de la disposition réelle de l'immeuble, à la suite de l'interprétation technique 2011-0417471E5 datée du 21 février 2012?

Dans le cadre de la Table ronde sur la fiscalité des stratégies financières et des instruments financiers du Congrès 2016 de l'Association de planification fiscale et financière (« APFF »), nous avons soumis cette situation aux autorités fiscales. Dans une question où la mise en contexte présentée précédemment a été reprise quasi textuellement, l'ARC a mentionné, en réponse à la question 4 de cette table ronde, qu'elle continue d'accepter, après le 21 février 2012, un choix prévu au paragraphe 45(3) L.I.R. pour un changement d'usage visé par la position prise le 21 février 2012 **lorsque ce changement d'usage a été fait le ou avant le 21 février 2012** et qu'il se qualifie par ailleurs pour ce choix avant cette prise de position. Une bonne nouvelle pour les contribuables visés qui vivaient dans l'incertitude depuis ce changement de position administrative. **Toutefois**, l'ARC confirme ainsi qu'elle maintient sa position actuelle (la présence d'un changement d'usage partiel) si le changement d'usage d'un logement d'un duplex a lieu après le 21 février 2012. Cela peut donc constituer un problème dans de telles situations.

## Qu'en est-il des propriétaires-occupants qui décident de louer leur propre logement?

Comme nous l'avons mentionné précédemment, le choix du paragraphe 45(2) L.I.R. peut être effectué lui aussi, mais uniquement lorsqu'il y a un changement d'usage complet d'un bien. Ainsi, selon la position actuelle de l'ARC, le changement d'usage d'un seul logement dans un duplex ne permet pas de faire ce choix, puisqu'il s'agit d'un changement d'usage partiel.

Le choix du paragraphe 45(2) L.I.R. est en quelque sorte le miroir du choix prévu au paragraphe 45(3) L.I.R. Le choix du paragraphe 45(2) L.I.R. permet notamment à un particulier d'éviter la disposition du bien à la JVM lorsque le bien servait à des fins personnelles et qu'il servira désormais à gagner du revenu. Ce choix permet également au particulier de désigner le bien en question comme étant sa résidence principale aux fins de l'exemption pour résidence principale pour une période maximale de quatre ans, période durant laquelle le choix du paragraphe 45(2) L.I.R. doit être valide. Il convient de noter toutefois que contrairement au choix du paragraphe 45(3) L.I.R., le choix du paragraphe 45(2) L.I.R. doit être produit pour l'année d'imposition où le changement d'usage a eu lieu.

En matière de politique fiscale, il est surprenant que des particuliers ayant acquis un immeuble à logements multiples soient pénalisés, en ce qui concerne leur propre logement, par opposition à un particulier qui détient, par exemple, une unité en copropriété divise (et qui peut même détenir plusieurs unités dans un même immeuble) ou une maison unifamiliale. On prive ainsi les détenteurs d'immeubles locatifs de type propriétaire-occupant de certains avantages fiscaux prévus au paragraphe 45(2) L.I.R., tout en les forçant, dans certains cas, à désigner leur logement comme résidence principale au moment du changement d'usage, plutôt que de conserver les années ou certaines années de détention pour une autre résidence. Pourtant, aux fins du régime d'accession à la propriété (« RAP »), du crédit d'impôt à l'achat d'une première habitation (« CIAPH ») et du calcul de l'exemption pour résidence principale, le logement du propriétaire est traité de façon distincte de tout autre logement.

## Le choix du 22 février 1994

Voyons un autre exemple, impliquant cette fois-ci le choix du 22 février 1994 relativement à l'abolition de l'exonération de 100 000 \$ sur le gain en capital.

Des fonctionnaires de l'ARC ont répété à maintes reprises, à l'époque, qu'il fallait traiter un duplex comme deux biens distincts (la partie locative et la partie résidence personnelle). Bien des spécialistes qui ont effectué le choix du 22 février 1994 sur des duplex ou triplex n'auraient donc pas effectué le choix correctement, si on tient compte de la position actuelle de l'ARC. Comme il s'agissait d'un seul bien, ils auraient dû majorer le produit de disposition pour déclencher un gain suffisant pour utiliser la totalité de l'exonération de 100 000 \$ (l'autre portion du gain étant potentiellement exonérée à titre de résidence principale).

Par contre, comme mentionné précédemment, dans l'ancienne interprétation technique 2000-0047535, l'ARC avait précisé qu'il fallait considérer les quatre logements d'un immeuble comme étant quatre biens distincts pour l'application des règles sur les changements d'usage. Cette ancienne interprétation technique explique aussi, en grande partie, pourquoi tant de praticiens ont effectué le choix du 22 février 1994 à l'égard d'un seul logement lorsqu'un immeuble en comptait plus d'un, comme nous l'avons expliqué précédemment. Cette position explique aussi pourquoi le choix des paragraphes 45(2) ou 45(3) L.I.R. a été fait à plusieurs reprises à l'égard d'un changement d'usage pour un logement situé dans un duplex, et ce, jusqu'à la publication, en 2012, des interprétations techniques citées précédemment.

Tout comme elle l'a fait pour le choix du paragraphe 45(3) L.I.R., l'ARC a précisé lors du dernier congrès de l'APFF qu'elle considère toujours comme valide le formulaire produit par un contribuable à l'égard de ce choix, et ce, conformément aux instructions et informations disponibles au moment où ce choix a été effectué. Cela constitue donc une bonne nouvelle.

## Une perte en capital admissible lors de la disposition d'un duplex?

Cette position de l'ARC, de considérer l'immeuble entier comme un seul bien, entraîne également d'autres conséquences fiscales surprenantes.

Comme le duplex de M. X constitue un seul bien, cela signifie que celui-ci n'est pas un « bien à usage personnel » pour M. X dans notre exemple. En effet, l'immeuble ne serait pas affecté principalement (cela signifie généralement plus de 50 %) à l'usage et à l'agrément personnels du contribuable ou de personnes liées au contribuable, puisque M. X l'habite à 40 % seulement et loue le reste à des tiers. Le sous-alinéa 40(2)g(iii) L.I.R. n'aurait donc pas pour effet de refuser une éventuelle perte en capital sur la « portion admissible » découlant de la disposition du duplex, y compris sur les 40 % utilisés personnellement par M. X. Cela a également été confirmé par l'ARC lors du dernier congrès de l'APFF. Il ne reste plus qu'à connaître la position exacte de l'ARC sur cette « portion admissible », laquelle sera obtenue par le biais d'une demande d'interprétation technique. Une histoire à suivre...

## En conclusion, une solution qui serait si simple à adopter

Comme nous l'avons mentionné précédemment, les réponses fournies par l'ARC lors du dernier congrès de l'APFF permettent aux contribuables de mieux s'y retrouver dans certaines situations expliquées précédemment. Des précisions qui sont malgré tout très appréciées, puisqu'elles mettent fin à une incertitude qui régnait depuis quelques années déjà.

Par contre, une façon relativement simple de régulariser toute cette problématique serait de modifier la législation pour refléter le concept de « logement » aux fins des paragraphes 45(2) et 45(3) L.I.R. (et non uniquement le concept de « bien ») et ainsi harmoniser les règles fiscales sur de tels changements d'usage avec les autres mesures rattachées à la résidence principale mentionnées précédemment (comme le RAP, l'exemption pour résidence principale et le CIAPH). Le ministère des Finances du Canada est bien au courant de la situation, il ne reste plus qu'à voir s'il ira de l'avant avec une telle modification. ●

## Le contrôle exercé sur une société par un créancier – L'application des paragraphes 256(3) et 256(6) L.I.R.



Nicole Prieur  
CPA, CGA, LL.M. fisc.  
Professeure titulaire  
HEC Montréal  
nicole.prieur@hec.ca

Les paragraphes 256(3) et 256(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (« L.I.R. ») constituent des mesures d'assouplissement fiscal pour les sociétés puisqu'ils coupent, lorsque certaines conditions sont remplies, le lien réel d'association ou de contrôle qui existerait par ailleurs. La visée première de ces paragraphes est de permettre aux sociétés de se financer sans que leur fardeau fiscal en souffre. Bien que leur libellé puisse paraître similaire au premier abord, on remarquera que les conditions, mais surtout les conséquences de leur application, diffèrent largement.

En effet, le paragraphe 256(3) L.I.R. indique que deux sociétés qui seraient autrement associées l'une à l'autre sont réputées ne pas l'être. Cela ouvre l'accès à des déductions – principalement la « déduction accordée aux petites entreprises » – ou à des crédits d'impôt supplémentaires, notamment en recherche et développement. Quant au paragraphe 256(6) L.I.R., il fait en sorte qu'une société réellement contrôlée de droit ou de fait par une entité dominante soit réputée ne pas l'être. Sont ainsi évitées, par exemple, les règles d'acquisition de contrôle et la modification de liens fiscaux (associées, affiliées, liées). Ces paragraphes ont une importance fondamentale dans l'élaboration d'une planification financière et fiscale d'entreprise. Pourtant, ils demeurent peu connus. L'objectif du présent texte est de mettre en lumière leurs conditions d'application, en démystifier leur utilisation et déterminer les difficultés que posent les conditions législatives.

### Les conditions d'application

Le législateur comprend l'importance du financement pour les sociétés et le risque qu'encourent les créanciers pour le fournir. Il sait que, pour atténuer ce risque, certains créanciers exigent le contrôle de droit sur la société débitrice en cours de financement, ce qui a habituellement pour effet de déclencher les règles d'acquisition de contrôle et de modifier des liens fiscaux. Par la fiction

proposée, le législateur choisit d'ignorer le lien de contrôle (de droit ou de fait) qui se crée en raison du financement. Ainsi, à moins qu'il ne naisse autrement, le lien de contrôle sera réputé inexistant pour les franchisés-franchiseurs, manufacturiers-concessionnaires, institutions financières-clients, sociétés à capital de risque-sociétés, créanciers-débiteurs, etc. Pour ce faire, et afin que la fiction énoncée tant au paragraphe 256(3) qu'au paragraphe 256(6) L.I.R. s'applique, deux conditions doivent être remplies.

La première condition exige que les cinq critères suivants soient respectés :

- Le financement doit être prévu par convention – convention d'actionnaires, de prêt ou tout autre contrat, accord ou entente formelle par laquelle les parties établissent leurs droits et obligations mutuelles – ou dans le cadre d'un arrangement.
- La convention doit être « exécutable selon ses termes mêmes ». Les conditions au contrat doivent pouvoir être légalement exécutées.
- La convention doit être en vigueur au moment donné. Par conséquent, elle doit l'être « à un moment de l'année » pour établir que deux sociétés sont associées l'une à l'autre et, au « moment donné », pour établir le contrôle (de droit et de fait) sur la société.
- Une clause de la convention ou de l'arrangement doit stipuler qu'à la réalisation d'une condition ou événement, la société cessera d'être contrôlée par le créancier pour être alors contrôlée, soit par une personne, soit par un groupe de personnes avec chacune desquelles, le créancier n'a pas de lien de dépendance. En exigeant cette condition, le législateur évite que des arrangements entre personnes ayant un lien de dépendance puissent couper le lien d'association ou de contrôle. Cependant, il n'impose pas que la personne ou le groupe de personnes qui contrôleront après la convention, soient les mêmes que ceux qui contrôlaient avant le financement. En ces circonstances, il faudra tenir compte de l'application éventuelle des règles d'acquisition de contrôle.
- Il est raisonnable de s'attendre à ce que la condition ou l'événement se réalise.

Prenons l'exemple d'une institution bancaire qui exerce un contrôle de droit ou de fait sur une société en raison d'une convention de prêt, laquelle stipule que ce contrôle cessera après remboursement et qu'il sera remis à une personne sans lien de dépendance. N'eût été la fiction du paragraphe 256(3) L.I.R., toutes les sociétés débitrices soumises au contrôle de l'institution bancaire seraient associées les unes aux autres au cours de l'année d'imposition. N'eût été le paragraphe 256(6) L.I.R., un contrôle de droit exercé par l'institution bancaire jusqu'au remboursement du prêt donnerait lieu à l'application des règles d'acquisition de contrôle au début et à la fin du contrat, à la modification des liens fiscaux de la société et à la perte possible du statut de société privée, tandis qu'un contrôle de fait ferait perdre le statut de société privée sous contrôle canadien (« SPCC ») le cas échéant, influencerait sur les liens d'affiliation et d'association, modifierait les droits à des provisions, etc.

À la lumière de la jurisprudence et des exigences de cette première condition, il apparaît obligatoire que la convention soit écrite. Le contribuable pourra présenter plus aisément au ministre la preuve qu'elle est exécutable « selon ses termes mêmes », qu'elle est en vigueur et que la clause spécifique portant sur la réalisation dudit événement y apparaît.

Deux difficultés d'application émergent. La première est relative à l'établissement de la preuve que le contrôle passera à une personne sans lien de dépendance avec le créancier à la fin du contrat. Le lien de dépendance étant une question de fait, il comporte toujours de l'incertitude. La seconde difficulté est liée à la détermination du moment où doit être évalué le caractère raisonnable du remboursement. En effet, pour que s'appliquent les paragraphes 256(3) et 256(6) L.I.R., on doit s'assurer qu'au « moment donné », une convention était en vigueur et qu'elle prévoyait qu'à la réalisation d'une condition « à laquelle il est raisonnable de s'attendre » – supposons le remboursement du prêt – le lien d'association ou de contrôle cesse. Par cette formulation qui emploie en partie le verbe au temps présent, il est possible de joindre le « moment donné » à celui où l'on doit évaluer s'il est raisonnable que la condition prévue se réalise. Si tel était le cas, il faudrait reconsidérer le caractère raisonnable du remboursement à tout moment du contrat et la fiction législative cesserait de manière imprévisible dès que la société débitrice présenterait des signes de difficultés financières. L'incertitude sur le statut de société privée ou de SPCC ainsi que sur les liens fiscaux serait tout à fait intenable, ce qui porte à en écarter cette lecture.

La seconde condition exige que deux critères soient respectés. Elle est présentée ainsi :

- La raison du contrôle sur la société est la sauvegarde des droits du créancier. Puisqu'avant 1985, la loi mentionnait plutôt « la raison principale », on peut conclure qu'il doit dorénavant s'agir de la seule raison.
- Les droits du créancier (et non d'une simple caution) à protéger sont : un titre de créance dont le principal est impayé en tout ou en partie ou des actions émises par la société contrôlée qui sont rachetables par elle ou qui devront être achetées

par la personne ou le groupe de personnes qui détiendront le contrôle à l'échéance. La clause de rachat ou d'achat doit être prévue à la convention. Notons que le titre de créance impayé n'a pas à être dû par la société contrôlée elle-même. L'administrateur fiscal présente l'exemple d'un prêt accordé à un actionnaire et pour lequel le créancier obtient en garantie, le contrôle sur la société. Ce serait également la situation d'un actionnaire qui vend à une personne sans lien de dépendance (des employés, par exemple) les actions qu'il détient dans une société et sur laquelle il conserve le contrôle jusqu'à paiement. Cependant, la loi mentionne clairement que les actions, elles, doivent avoir été émises au créancier par la société contrôlée.

Cette seconde condition clarifie l'intention du législateur : les sociétés débitrices sont réputées « non associées » ou « non contrôlées » selon le cas, seulement si le contrôle du créancier est temporaire et qu'il lui permet de protéger son investissement. La convention doit prévoir la fin de ce contrôle dès que le titre de créance est remboursé ou les actions rachetées ou achetées.

Le paragraphe 256(6) L.I.R. reconnaît le contrôle effectif du créancier sur la société débitrice, mais il le rend inexistant. Durant ce temps, la loi n'accorde à personne le contrôle sur la société, soulevant ainsi un questionnement. Présignons qu'un actionnaire non résident a temporairement perdu le contrôle de droit de sa société au bénéfice d'un créancier qui veut sauvegarder ses droits. La société n'étant contrôlée par personne en raison de la fiction, peut-elle alors se qualifier de SPCC et bénéficier des avantages qui en découlent? La réponse est négative, car, pour établir qu'une société est une SPCC, il faut aussi identifier qui en détient le contrôle de fait. La fiction élimine le contrôle de droit ou de fait détenu par le créancier en raison du financement, mais elle n'élimine pas le contrôle de fait exercé par le non-résident. En effet, sans détenir la majorité des actions avec droit de vote, le non-résident est en position d'influencer les membres du conseil d'administration ou les actionnaires, ayant par convention, un droit légal de contrôler la société à la fin du contrat. De plus, pour déterminer ce statut, les droits à des actions offerts

par convention sont réputés avoir été exercés dès leur octroi. Bénéficiaire de ces droits, le non-résident disqualifierait la société en tant que SPCC. Par conséquent, la fiction du paragraphe 256(6) L.I.R. ne permet pas de modifier le statut d'une société contrôlée.

En revanche, la fiction n'aurait vraisemblablement pas un effet aussi neutre sur les règles d'acquisition du contrôle en fin de contrat. Suivons l'exemple de l'actionnaire non résident qui cède à un créancier un contrôle de droit temporaire sur la société. Il perd ce contrôle en début de convention, mais personne ne l'acquiert en raison de la fiction. Cependant, au remboursement final, alors que personne ne détient le contrôle de droit, l'actionnaire non résident l'acquiert par convention. Pour éviter que les règles d'acquisition de contrôle ne s'appliquent, il doit soit acheter les actions auprès d'une personne liée, ce qui est impossible n'ayant aucun lien de dépendance avec le créancier, soit être lui-même lié à la société immédiatement avant l'achat. Pour établir ce lien, on doit ignorer son droit d'acquiescer les actions par convention. L'achat créerait donc une acquisition du contrôle. Si la société procède plutôt par rachat, le non-résident doit aussi être lié à la société avant, ce qui demeure impraticable. Ainsi, il y aurait acquisition de contrôle à la fin du contrat de financement. Pour éviter cette conséquence, il faudrait interpréter la fiction du paragraphe 256(6) L.I.R. comme éliminant aussi la période « sans contrôle » : en reprenant les rênes du pouvoir, le non-résident n'aurait pas acquis le contrôle puisqu'il le détenait auparavant. Évidemment, si une personne non liée au non-résident a le droit d'acquiescer les actions par convention, il y aurait clairement une acquisition de contrôle.

## Conditions d'application spécifiques

En dépit du fait que ces dispositions législatives se ressemblent et qu'elles soient presque toujours traitées simultanément, des distinctions importantes existent entre elles. Tout d'abord, le paragraphe 256(3) L.I.R. précise que la fiction relative aux sociétés associées ne pourra s'appliquer que si le « ministre est convaincu, à la fois » que les conditions du contrat sont remplies et que la raison du contrôle est la sauvegarde des droits du créancier. Jusqu'à 1985, une obligation semblable existait au paragraphe 256(6) L.I.R., mais elle a été remplacée par « s'il est établi à la fois ». Par son pouvoir de cotisation, le ministre doit toujours être convaincu que les conditions sont remplies, mais le contribuable conserve plus de latitude quant à la preuve à présenter.

L'autre distinction concerne le type de contrôle décrit dans la loi. Au paragraphe 256(3) L.I.R., le législateur utilise l'expression « contrôlée, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit », laquelle renvoie au contrôle de fait qui, selon l'administration fiscale, englobe le contrôle de droit. Au paragraphe 256(6) L.I.R., le législateur distingue nettement le contrôle de droit du contrôle de fait en inscrivant que la débitrice pourrait être « soit contrôlée, soit contrôlée, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit » par le créancier. Cette différence s'explique difficilement, sauf, peut-être, pour souligner qu'un créancier peut avoir le contrôle de droit pendant qu'une autre personne détient le contrôle de fait sur la société, et vice-versa.


Finalement, le paragraphe 256(6) L.I.R. mentionne que le créancier qui contrôle peut être une personne ou une société de personnes, tandis que le paragraphe 256(3) L.I.R. renvoie uniquement à une personne. Pourtant, les règles de transparence légales peuvent associer deux sociétés dont les actions sont détenues par la même société de personnes. Il appert que le législateur n'a pas voulu que la fiction s'applique à une telle situation.

## Conclusion

Cette analyse démontre l'importance de composer avec soin les clauses d'une convention de financement. La documentation administrative ainsi que les décisions des tribunaux ont souvent mentionné qu'une dette importante payable sur demande pouvait constituer un facteur de contrôle de fait. Une convention bien rédigée peut évacuer toute possibilité de contrôle de fait de la part du créancier. S'il opte plutôt pour l'obtention du contrôle de droit en vue de sauvegarder ses intérêts, les termes mêmes de la convention doivent le prévoir pour que la fiction s'applique et que les conséquences néfastes soient évitées. Le législateur a bien cerné la problématique liée au financement des sociétés et il a apporté une solution qui mériterait d'être mieux connue. ●



**NORTON ROSE FULBRIGHT**



**Lorsque des situations complexes  
nécessitent des conseils avisés,  
nous sommes là.**

Grâce à notre équipe chevronnée en matière  
de fiscalité, nous vous offrons des solutions  
adaptées à vos enjeux locaux et internationaux.

**Le droit à l'échelle mondiale**  
[nortonrosefulbright.com](http://nortonrosefulbright.com)

## Élargissement des règles antiévitement relatives aux mécanismes d'adossement et leur incidence sur les groupes multinationaux participant à une entente de centralisation de la trésorerie



Michel Miquelon  
LL.M. fisc., CPA, CA  
EY  
michel.miquelon@ca.ey.com

Le Budget fédéral de 2014 a instauré deux règles antiévitement relatives aux mécanismes d'adossement de prêts (*back-to-back loan*). La première règle visait à empêcher un contribuable de réduire le montant de retenue d'impôt de la partie XIII de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (« L.I.R. ») relativement à un paiement d'intérêts transfrontalier. La seconde règle visait à empêcher un contribuable d'éviter l'application des règles de capitalisation restreinte. Dans les notes explicatives publiées avec les mesures de 2014, le ministère des Finances a expressément mentionné l'application de ces deux règles à certains arrangements transfrontaliers de centralisation de la trésorerie (*cash pooling*).

Le Budget fédéral de 2016 propose d'élargir les règles antiévitement relatives aux mécanismes d'adossement de prêts en visant les règles sur les prêts aux actionnaires. Bien que les notes explicatives publiées avec les mesures de 2016 ne prévoient pas expressément l'application de ces mesures aux arrangements transfrontaliers de centralisation de la trésorerie, les propositions visent probablement à toucher au moins certains types d'arrangements de centralisation de la trésorerie.

L'objectif du présent texte est d'analyser les répercussions des mesures proposées dans le Budget fédéral de 2016 sur les groupes multinationaux qui participent à une entente de centralisation de la trésorerie. Dans un premier temps, nous verrons les règles sur les prêts aux actionnaires qui étaient en vigueur avant le Budget fédéral de 2016. Puis, nous analyserons comment ces règles s'appliquaient aux groupes multinationaux participant à une entente de centralisation de la trésorerie. Pour finir, nous ferons un tour d'horizon des mesures proposées dans le Budget fédéral de 2016 et nous analyserons leur incidence sur les groupes multinationaux participant à une entente de centralisation de la trésorerie.

## Les règles sur les prêts aux actionnaires

Une société canadienne doit remettre à l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») une retenue à la source égale à 25 % du montant d'un dividende qu'elle paye à son actionnaire non résident. Le taux de cette retenue peut être réduit par l'application d'une convention fiscale.

Pour empêcher qu'une société canadienne évite l'impôt au Canada en distribuant ses surplus de liquidités à son actionnaire non résident sous forme de prêt plutôt que sous forme de dividende, des règles antiévitement sont prévues dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En vertu du paragraphe 15(2) et de l'alinéa 214(3)a) L.I.R., un prêt effectué par une société canadienne à une société liée non résidente (autre qu'une société étrangère affiliée) est réputé être un dividende assujéti à une retenue à la source au Canada, sauf si le prêt est remboursé dans un délai d'un an suivant la fin de l'année d'imposition du prêteur au cours de laquelle le prêt a été contracté. Il existe des exceptions à la règle énoncée ci-dessus qui visent des situations particulières, mais celles-ci dépassent le cadre du présent texte.

## Les ententes de centralisation de la trésorerie

La centralisation de la trésorerie est une technique de gestion de la trésorerie couramment employée par les groupes multinationaux. Le recours à cette technique offre plusieurs avantages, dont celui de permettre à un groupe de réduire les frais financiers globaux en équilibrant les excédents et les besoins de trésorerie. De façon générale, il existe deux grands types d'arrangements de centralisation de la trésorerie.

Le premier type d'arrangement est la mise en commun physique de la trésorerie (*zero-balancing cash pooling*). Dans ce type d'arrangement, les participants conservent auprès d'une institution financière des comptes bancaires distincts, qui sont liés à un compte principal. À la fin de chaque journée, le solde du compte de chaque participant est ramené à zéro par le transfert des fonds vers un compte principal. Aux fins juridiques et fiscales, les transferts de trésorerie entre le compte principal et le compte d'un participant canadien sont généralement considérés comme des prêts intersociétés. Ainsi, avant le Budget fédéral de 2016, les règles antiévitement prévues au paragraphe 15(2) et à l'alinéa 214(3)a) L.I.R. pouvaient généralement s'appliquer dans ce type d'arrangement.

Le deuxième type d'arrangement est la mise en commun théorique de la trésorerie (*notional cash pooling*). Dans ce type d'arrangement, les participants conservent des comptes bancaires distincts auprès d'une institution financière, mais les intérêts sur les soldes débiteur et créditeur combinés de chacun des comptes sont calculés en fonction du total des soldes de tous les participants, y compris les soldes positifs et les découverts. Aux fins juridiques et fiscales, ce type d'arrangement ne donne généralement pas lieu à des prêts intersociétés. Ainsi, avant le Budget fédéral de 2016, les règles antiévitement prévues au paragraphe 15(2) et à l'alinéa 214(3)a) L.I.R. ne pouvaient généralement pas s'appliquer dans ce type d'arrangement. Par contre, dans une interprétation

technique datée du 1<sup>er</sup> janvier 2014 (interprétation technique 2013-0505181R3), l'ARC a mentionné qu'elle envisagerait l'application de la règle générale antiévitement (« RGAÉ ») dans des situations présentant des faits similaires et qu'elle ferait part de ses préoccupations à son service de planification fiscale abusive.

## Les mesures proposées

Le 29 juillet 2016, le ministère des Finances a rendu publiques, à des fins de consultation, une série de propositions législatives et de notes explicatives se rapportant à certaines mesures qui avaient été annoncées dans le Budget fédéral de 2016. Entre autres, les propositions législatives proposent d'élargir les règles relatives aux mécanismes d'adossement en visant les règles sur les prêts aux actionnaires. En termes généraux, une société non résidente (« emprunteur non résident ») qui est liée à une société canadienne (« prêteur canadien ») sera réputée être endettée directement envers le prêteur canadien lorsqu'un des quatre événements suivants survient :

- Un tiers doit une somme au prêteur canadien, et la dette du tiers est limitée en tout ou en partie aux sommes recouvrées par le tiers à l'égard de la dette d'un emprunteur non résident qui est lié au prêteur canadien.
- Un tiers doit une somme au prêteur canadien, et il est raisonnable de conclure que la dette de l'emprunteur non résident qui est lié au prêteur canadien est devenue à payer, ou qu'il a été permis qu'elle le demeure, parce que la dette du tiers avait été contractée ou qu'il était prévu qu'elle le serait.
- Un tiers détient un « droit déterminé » (au sens du paragraphe 18(5) L.I.R.) relativement à un bien donné qui a été accordé par le prêteur canadien, et les modalités de la dette de l'emprunteur non résident qui est lié au prêteur canadien prévoient que le droit déterminé doit exister.
- Un tiers détient un « droit déterminé » (au sens du paragraphe 18(5) L.I.R.) relativement à un bien donné qui a été accordé par le prêteur canadien,

et il est raisonnable de conclure que la dette de l'emprunteur non résident qui est lié au prêteur canadien est devenue à payer, ou qu'il a été permis qu'elle le demeure, parce que le droit déterminé a été accordé ou qu'il était prévu qu'il le serait.

L'interprétation de ces quatre événements peut être guidée par la jurisprudence et par les positions administratives des autorités fiscales selon l'alinéa 212(3.1)c) L.I.R. En effet, cet alinéa est une disposition ayant un libellé similaire pour empêcher que le montant de retenue d'impôt de la partie XIII L.I.R. relativement à un paiement d'intérêts transfrontalier puisse être réduit à l'aide d'un mécanisme d'adossement de prêts.

Lorsqu'un des quatre événements mentionnés ci-dessus survient, l'emprunteur non résident sera réputé être endetté envers le prêteur canadien d'un montant égal au moins élevé des deux montants suivants :

- le montant de la dette de l'emprunteur non résident qui est lié au prêteur canadien;
- le montant de la dette du tiers auquel est ajoutée la juste valeur marchande d'un bien relativement auquel le tiers s'est vu accorder un droit déterminé.

Les mesures proposées n'auront pas de répercussion sur les arrangements de mise en commun physique de la trésorerie, car les règles de prêts aux actionnaires en vigueur avant le Budget fédéral de 2016 s'appliquaient généralement déjà dans ces situations. Par contre, les mesures proposées devraient avoir des répercussions sur bon nombre d'arrangements transfrontaliers de mise en commun théorique de la trésorerie et les ententes légales devront être analysées attentivement dans chaque situation pour déterminer s'il y a application des mesures proposées. Notamment, une clause prévoyant que le solde du compte bancaire négatif d'un participant soit garanti par le solde du compte bancaire positif d'un autre participant devrait généralement déclencher l'application des nouvelles règles relatives aux mécanismes d'adossement.

## Date d'application des mesures proposées

Les mesures proposées s'appliqueront à compter du 22 mars 2016 et des règles transitoires s'appliqueront aux prêts aux actionnaires qui sont en vigueur à cette date. Les règles transitoires prévoient que les contribuables auront jusqu'à la fin de l'année d'imposition suivant celle qui comprend le 22 mars 2016 pour restructurer un arrangement sans subir de conséquences défavorables aux termes des règles sur les prêts aux actionnaires.

## Conclusion

Les deux mesures prévues dans le Budget fédéral de 2014 ne pouvaient avoir une incidence que sur les arrangements transfrontaliers de mise en commun théorique de la trésorerie dans le cadre desquels le participant canadien est dans une position nette emprunteuse. Les mesures proposées dans le Budget fédéral de 2016, si elles sont mises en œuvre, devraient avoir une incidence sur les arrangements transfrontaliers de mise en commun théorique de la trésorerie au sein desquels un participant canadien est dans une position nette prêteuse.

Les praticiens devront réviser les structures de financement de leurs clients, notamment les arrangements transfrontaliers de centralisation de la trésorerie, de manière à tenir compte des répercussions fiscales des mesures proposées dans le Budget fédéral de 2016. Par ailleurs, nous tenons à mentionner brièvement que le Budget fédéral de 2016 prévoit des mesures complémentaires dans le but de contrecarrer d'autres planifications comprenant des mécanismes d'adossement que le gouvernement considère également comme « agressives ». Les deux mesures complémentaires les plus importantes sont les suivantes : la première vise les paiements de redevances et de loyers ainsi que l'impôt de la partie XIII L.I.R.; la seconde consiste en des clarifications additionnelles par rapport aux structures comprenant plus d'un intermédiaire. L'élargissement des règles relatives aux mécanismes d'adossement fera en sorte que les autorités fiscales puissent contester plus facilement des transactions qu'elles jugent agressives, lesquelles pouvaient jusqu'à maintenant uniquement être contestées par l'application de la RGAÉ. ●

# Stratégies de transmission du patrimoine



Auteure de nos ouvrages à succès sur les fiducies



**M<sup>e</sup> Caroline Rhéaume**  
M.Fisc., Adm.A., Pl.Fin., TEP.

Vous avez longuement élaboré une planification financière, fiscale ou successorale des plus efficace et votre client n'est toujours pas prêt à mettre vos recommandations en oeuvre?

Sortez des sentiers battus grâce à une approche innovatrice pour inciter vos clients à passer à l'action.

Afin de convaincre vos clients d'appliquer vos recommandations et vos stratégies, vous apprendrez comment utiliser :

- **Le Life Planning**
- **Le consortium familial**
- **L'énoncé de mission familiale**

Prix : 199 \$

[www.wolterskluwer.ca/transmission](http://www.wolterskluwer.ca/transmission) ou composez le 1 800 268-4522

# Taxes applicables sur les services professionnels rendus par des fiscalistes : petit guide d'utilisation



Sophie Rivest  
Notaire, LL.M. fisc.  
LJT Avocats  
sophie.rivest@ljt.ca

Joëlle Turcot  
LJT Avocats  
joelle.turcot@ljt.ca

Ce texte présente un résumé des règles à utiliser lorsque vient le temps de se demander si un service rendu par des professionnels est taxable (TPS/TVH et TVQ) et, si oui, quelle taxe et quel taux doivent être appliqués.

Il est nécessaire de se demander dans un premier temps si le service est fourni au Canada. En vertu de l'article 142 de la *Loi sur la taxe d'accise* (« L.T.A. »), tout service effectué en partie ou en totalité au Canada est considéré comme étant un service qui y est fourni et est par conséquent assujéti à la TPS/TVH sous réserve des présomptions établies à l'article 143 L.T.A. C'est donc dire que tout service qui n'est pas rendu au Canada est réputé être fourni à l'étranger et est par conséquent non assujéti à la TPS/TVH.

Dans un deuxième temps, si la fourniture est réputée être effectuée au Canada, il importe de se demander à qui le service est rendu. Effectivement, les services professionnels rendus à des non-résidents du Canada seront visés par certaines règles de détaxation visées à la partie V de l'annexe V L.T.A. sous réserve de quelques exceptions plus amplement expliquées ci-après. Il convient de noter que la TVQ étant harmonisée avec la *Loi sur la taxe d'accise*, les mêmes considérations s'appliqueront.

Par ailleurs, l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») interprète la notion de « services professionnels » dans la série *Mémoire sur la TPS/TVH, section 4.5.3.*, « Exportations – Services et propriété intellectuelle », comme un service « exécuté par un particulier dont la profession ou le métier exige une formation et des aptitudes spécialisées et normalement perfectionnées ». Les tâches réalisées par le professionnel ou son personnel de soutien devront ainsi être liées à sa profession ou son métier afin de se qualifier de services professionnels.

## Services rendus à des non-résidents

Bien qu'ils soient fournis en tout ou en partie au Canada, les services professionnels sont visés par les règles de détaxation (art. 7 et 23 de la partie V de l'annexe VI L.T.A.), donc imposés à un taux de 0 % lorsqu'ils sont rendus à des non-résidents du Canada. Toutefois, les services professionnels suivants demeureront assujettis à la TPS/TVH, et ce, même s'ils sont fournis à des non-résidents du Canada :

- 1) Le service est rendu à un particulier dans le cadre d'une instance criminelle, civile ou administrative. On vient par ailleurs d'exclure de cette exception les services qui sont rendus avant le début de l'instance et ceux rendus à des personnes autres que des particuliers. Par conséquent, afin d'appliquer adéquatement les taxes devant être perçues, un cabinet d'avocats devra se demander si les services juridiques fournis l'ont été dans le cadre d'une instance et, si oui, s'ils sont directement reliés à l'instance.

*L'Énoncé de politique P-206*, « Services fournis à des non-résidents dans le cadre d'une instance », publié par l'ARC mentionne que le Ministère considère généralement qu'une instance civile commence le jour où l'acte introductif d'instance est déposé à la Cour conformément aux règles de procédure civile d'une autorité provinciale. Afin de déterminer quand les instances administratives commencent, le Ministère examinera les exigences de procédure des textes législatifs pertinents. Ainsi, en matière fiscale, lorsque le contribuable porte en appel devant la Cour canadienne de l'impôt une cotisation, l'instance commence le jour où le greffier accepte la réception de l'appel.

De plus, afin de déterminer si les services sont rendus dans le cadre d'une instance, le Ministère examinera notamment s'ils ont été rendus afin de respecter les règles de procédure et si le lien entre l'objet des services et l'instance est suffisamment étroit, comme un avocat qui consulte un témoin expert dans le cadre d'un procès. Des preuves devront démontrer qu'à partir d'un moment précis, les services effectués se rapportent directement à l'engagement projeté ou envisagé d'une instance judiciaire ou administrative.

Par conséquent, les services juridiques fournis afin de contester une cotisation d'un particulier non résident pourront être détaxés et deviendront taxables au moment où le greffier de la Cour acceptera la réception de l'appel.

- 2) Le service rendu se rapporte à un immeuble situé au Canada. *L'Énoncé de politique P-169R* émis par l'ARC précise que le service sera notamment lié à un immeuble s'il a pour but d'exécuter ou de viser le transfert de propriété, les créances ou les intérêts relatifs à l'immeuble, ou s'il vise à en déterminer le titre de propriété.

- 3) Le service rendu concerne un bien meuble corporel (« BMC ») qui se situe au Canada au moment où le service est exécuté. Le service se rapportera généralement au bien lorsque le service est de faire le recensement matériel de biens, la prise d'inventaire, d'estimer ou d'évaluer les biens, de protéger matériellement les biens ou de rehausser la valeur des biens.

Afin qu'un service soit considéré comme étant lié à un bien immeuble ou meuble selon le cas, il doit y avoir un lien plus qu'indirect ou accessoire. Ainsi, le lien entre les services juridiques engagés dans le but de recouvrer une créance à la suite de la vente d'un bien sera considéré comme étant indirect alors que le lien entre les services juridiques engagés dans le but de saisir des biens expressément identifiés sera réputé être direct.

Dans le même ordre d'idées, le lien entre les services d'experts comptables requis par une société non résidente du Canada afin de procéder à une vérification des états financiers d'une filiale canadienne ne sera pas considéré comme étant assez direct pour les considérer comme étant liés aux biens, bien que dans le cadre de la vérification, le cabinet comptable soit appelé à vérifier l'inventaire.

C'est donc dire que les services professionnels rendus à un non-résident sont de manière générale détaxés, sauf s'ils entrent dans une des exceptions énoncées ci-dessus. Il faut par ailleurs que le fournisseur s'assure que l'acquéreur de la fourniture soit réellement un non-résident, preuve à l'appui.

Lorsque la fourniture du service est détaxée, il n'est pas nécessaire de déterminer si celle-ci est effectuée dans une province participante ou non, puisqu'aucune taxe n'est applicable par ailleurs. Par contre, si les services rendus par un cabinet de professionnels entrent dans les exceptions et sont taxables, les règles sur les lieux de fournitures afin de déterminer dans quelle province le service est réputé être fourni devront être analysées et appliquées de la même façon que si le service était effectué au profit de résidents canadiens.

## Services rendus à des résidents canadiens

Aucune règle de détaxation ne permet aux résidents canadiens d'éviter la TPS/TVH sur les services qu'ils reçoivent dans la mesure où ceux-ci sont rendus entièrement ou en partie au Canada.

Par conséquent, il faut déterminer en vertu du *Règlement sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée* (« Règlement ») si le service est rendu dans une province participante afin d'établir le taux de taxe qui devra être perçu par le cabinet de professionnels. Les provinces dites participantes et où le gouvernement fédéral se charge de percevoir la TVH sont l'Ontario, le Nouveau-Brunswick, la Nouvelle-Écosse, l'Île-du-Prince-Édouard et Terre-Neuve-et-Labrador. Par ailleurs, les règles prévues dans la *Loi sur la taxe de vente du Québec*, aux articles 22.15.0.1 à 22.15.0.5, sont au même effet que celles prévues pour le régime de la TPS/TVH. Il est donc possible de tracer un parallèle et de considérer le Québec comme une province participante afin d'être en mesure d'appliquer la TVQ correctement.

De façon générale, trois règles s'appliquent pour déterminer dans quelle province un service est réputé être effectué.

### Services en général (art. 18 du Règlement)

#### Règle 1

La fourniture sera fournie dans une province lorsque le fournisseur, dans le cours normal de ses activités, obtient une adresse dans la province qui est :

- a) une seule adresse est obtenue, cette dernière étant celle d'affaires ou personnelle de l'acquéreur;
- b) si plus d'une adresse résidentielle ou d'affaires au Canada est obtenue, l'adresse la plus étroitement liée avec la fourniture;
- c) dans les autres cas, l'adresse de l'acquéreur au Canada qui est la plus étroitement liée avec la fourniture.

L'adresse obtenue doit être une adresse physique précise, elle ne peut être une adresse courriel ou IP. Elle peut, entre autres, être l'adresse du bureau, de la succursale, de l'atelier ou de l'entrepôt de l'acquéreur.

En général, l'adresse d'affaires de l'acquéreur à partir de laquelle le fournisseur est engagé pour la réalisation du service en vertu d'un accord sera considérée comme étant l'adresse la plus étroitement liée. Ainsi, l'adresse contractuelle (celle mentionnée au contrat) sera réputée être la plus étroitement liée, et ce, bien que la facture soit expédiée à une adresse différente ou que le service soit exécuté à un endroit différent.

#### Règle 2

Lorsqu'aucune adresse de l'acquéreur n'est obtenue par le fournisseur, il faut regarder à partir d'où le service est rendu. S'il est principalement exécuté dans des provinces participantes, il faut regarder s'il est rendu principalement dans **une** de ces provinces participantes pour appliquer son taux de TVH. Si ce n'est pas le cas, il faudra appliquer le taux de TVH de la province où le service a été exécuté en plus grande proportion. Si le service est principalement rendu dans des provinces non participantes, seule la TPS s'appliquera à la fourniture, sous réserve des taxes applicables dans ces provinces non participantes.

#### Règle 3

S'il n'est pas possible d'appliquer la deuxième règle, car le service est effectué en parts égales dans plusieurs provinces participantes qui ont le même taux de TVH, la fourniture est réputée être effectuée dans la province participante où **le fournisseur** a une adresse d'affaires étroitement liée avec le service. Si cette adresse n'est pas dans une province participante, alors le taux applicable sera celui de la province participante la plus proche de cette adresse d'affaires.

### Règles particulières

Certains services sont toutefois assujettis à des règles particulières afin de déterminer le lieu où ils sont réputés être effectués. Nous reproduirons brièvement les exceptions les plus susceptibles de se retrouver pour les services rendus par les firmes légales et les cabinets comptables, soit les services liés à des immeubles, les services liés à des biens meubles et les services rendus à l'occasion d'une instance.

Les mêmes considérations afin de déterminer ce que constituent ces types de services expliqués précédemment s'appliqueront également.

#### Services liés à des immeubles (art. 14 du Règlement)

Afin de déterminer si la TVH ou la TVQ est applicable et à quel taux, quatre règles permettent de déterminer où le service lié à des immeubles est réputé être rendu.

- 1) Si le service est lié à des immeubles qui ne sont pas principalement situés dans des provinces participantes, le service sera réputé être rendu dans une province non participante.
- 2) Le service sera réputé être rendu dans une province participante si :
  - a) les immeubles sont situés principalement dans des provinces participantes; et
  - b) une proportion égale ou supérieure des immeubles n'est pas située dans une autre province participante.
- 3) Si la deuxième règle ne permet pas d'établir où le service est réputé être rendu, car les immeubles sont situés en parts égales dans des provinces participantes, il faut utiliser le taux de taxe le plus élevé.
- 4) Si la troisième règle ne permet pas d'établir où le service est réputé être rendu, car les provinces participantes où les immeubles sont situés ont le même taux de taxe, alors la TVH applicable sera celle de l'adresse d'affaires du fournisseur la plus étroitement liée avec la fourniture du service. Si l'adresse du fournisseur se trouve dans une province non participante, le lieu de fourniture sera la province participante la plus proche, selon ce qu'il est raisonnable de considérer.
- 3) Si la deuxième règle ne permet pas de déterminer le lieu de fourniture du service, car les biens sont situés en parts égales dans plusieurs provinces participantes, c'est le taux de taxe le plus élevé qui sera applicable.
- 4) Si la troisième règle ne permet pas de déterminer le lieu de fourniture du service, car les provinces participantes ont le même taux de taxe, alors ce sera l'adresse **du fournisseur** qui est la plus étroitement liée avec l'exécution du service. Si cette adresse n'est pas située dans une province participante, le lieu de fourniture sera réputé être la province participante la plus proche de cette adresse, selon ce qu'il est raisonnable de considérer.

Tel qu'il est mentionné précédemment, l'ARC a publié un énoncé de politique venant préciser ce qu'elle caractérise comme étant un service lié à un bien immeuble. Il est important de s'y référer afin de bien qualifier si le service est assujéti aux règles générales ou à cette règle spécifique.

### Services liés à des BMC

D'autres règles spécifiques existent à l'égard des services liés à des BMC. Les règles diffèrent selon que le BMC demeure ou non dans la même province durant l'exécution du service.

#### BMC demeurant dans la même province (art. 15 du Règlement)

- 1) Lorsque les biens meubles sont au Canada au moment où la portion des services exécutés au Canada débute et qu'ils y demeurent durant toute l'exécution du service, le service sera réputé être rendu dans des provinces non participantes lorsque les biens sont principalement situés dans des provinces non participantes.
- 2) Le service sera réputé être rendu dans une province participante si :
  - a) les BMC sont situés principalement dans des provinces participantes; et
  - b) une proportion égale ou supérieure des BMC n'est pas située dans une autre province participante.

#### BMC qui se sont déplacés pendant l'exécution du service (art. 16 du Règlement)

- 1) Lorsque les biens meubles sont au Canada au moment où la portion des services exécutés au Canada débute et qu'ils y demeurent durant toute l'exécution du service, le service sera réputé être rendu dans des provinces non participantes lorsqu'une des conditions suivantes est remplie :
  - a) les BMC ne sont pas principalement situés dans des provinces participantes tout au long de l'exécution du service; ou
  - b) l'élément canadien du service n'est pas exécuté principalement dans les provinces participantes.
- 2) Le service sera réputé être rendu dans une province participante si toutes les conditions suivantes sont réunies :
  - a) les BMC sont situés principalement dans des provinces participantes durant l'exécution du service;
  - b) l'élément canadien est principalement exécuté dans des provinces participantes; et
  - c) une proportion égale ou supérieure des BMC n'est pas située dans une autre province participante.

- 3) Si la deuxième règle ne permet pas de déterminer le lieu de fourniture du service, car les biens sont situés en parts égales dans plusieurs provinces participantes, c'est le taux de taxe le plus élevé qui sera applicable.
- 4) Si la troisième règle ne permet pas de déterminer le lieu de fourniture du service, car les provinces participantes ont le même taux de taxe, alors ce sera l'adresse du fournisseur qui est la plus étroitement liée avec l'exécution du service. Si cette adresse n'est pas située dans une province participante, le lieu de fourniture sera réputé être la province participante la plus proche de cette adresse, selon ce qu'il est raisonnable de considérer.

### Services rendus à l'occasion d'une instance (art. 27 du Règlement)

Finalement, certaines règles spécifiques visent les services professionnels rendus à l'occasion d'une instance. La fourniture d'un service rendu à l'occasion d'une instance criminelle, civile ou administrative, sauf un service rendu avant le début d'une telle instance, qui relève de la compétence d'un tribunal établi en application des lois d'une province ou qui est de la nature d'un appel d'une décision d'un tel tribunal, est effectuée dans cette province. Encore une fois, les mêmes considérations quant au moment où l'instance débute et ce qui est relié à une instance tel qu'il est mentionné précédemment s'appliqueront, puisque tout autre service rendu par des conseillers juridiques qui agissent hors d'une instance qui relève de la compétence d'un tribunal provincial sera régi par les règles générales 1 et 2 quant à la détermination du lieu de fourniture.

En résumé, il est important de qualifier correctement la nature des services fournis avant de facturer ou non la TPS/TVH et la TVQ à nos clients. L'application des taxes découlera de cette qualification et une simple erreur dans cette qualification pourrait engendrer de fâcheuses conséquences. ●



## Colloque international Québec-France : démocratie, transparence et fiscalité



Ce colloque, organisé conjointement par l'APFF et l'Association pour la fondation internationale de finances publiques (FONDAFIP), s'est tenu avec grand succès le 3 novembre 2016 au campus de l'Université de Sherbrooke à Longueuil.

Les actes du colloque seront publiés prochainement dans la *Revue de planification fiscale et financière* de l'APFF et dans la *Revue Française de Finances Publiques*.





# Réduisez les risques et les incertitudes à toutes les étapes de préparation de vos litiges fiscaux

## CENTRE DE LITIGE FISCAL SUR TAXNET PRO™

Le Centre de litige fiscal offre toute la documentation indispensable à votre recherche, présentée de façon claire et efficace. Dans une seule et même interface intuitive, le centre est divisé par section représentant chaque étape du processus de l'instance. Vous aurez dorénavant accès à une multitude de conseils d'experts, via les nombreux commentaires exclusifs, et à toute la documentation dont vous avez besoin à l'aide de fonctions de recherche sur mesure.

Augmentez votre efficacité en réduisant le temps de préparation de vos litiges fiscaux, notamment grâce aux caractéristiques suivantes :

- *En coulisses* – nouvelle série de commentaires exclusifs au Centre de litige fiscal – rédigés par d'éminents praticiens en fiscalité et traitant en profondeur de sujets variés;
- *Suivi des décisions* – nouvelle fonction de recherche répertoriant les causes pendantes devant les tribunaux – avec des filtres vous permettant de localiser rapidement les décisions pertinentes pour vous ainsi que les parties impliquées;
- Organigrammes faisant une synthèse des principaux éléments des décisions-clés et facilitant la préparation de votre dossier;
- Aide-mémoire variés détaillant clairement chaque étape importante des procédures de litige fiscal;
- Règles de procédure organisées par sujet et par articles, garantissant ainsi un accès rapide et efficace;
- Législation, documents gouvernementaux et commentaires regroupés par sujet, vous permettant de faire une recherche exhaustive sur un thème précis avec un accès direct à toute la documentation nécessaire;
- Documents administratifs des cours québécoises, vous fournissant les directives pour chacun des 43 districts (Cour d'appel, Cour supérieure du Québec, Cour du Québec).



Pour en savoir plus, visitez [www.gettaxnetpro.com/centre-de-litige-fiscal](http://www.gettaxnetpro.com/centre-de-litige-fiscal)

## Modifications importantes à l'exemption pour résidence principale



Guy Carbonneau  
CPA, CA, M. Fisc.  
Hardy, Normand & Associés,  
s.e.n.c.r.l.  
gcarbonneau@hna.ca

Le ministre des Finances du Canada, M. Bill Morneau, a annoncé le 3 octobre 2016 différentes mesures afin de protéger la sécurité financière à long terme des emprunteurs et de l'ensemble des Canadiens à l'égard des propriétaires d'habitations canadiens. Également, dans le but d'accroître l'équité du régime fiscal, un avis de motion de voies et moyens a été déposé (« AVM »). Cet AVM a un impact important pour certaines fiducies personnelles qui détiennent une résidence principale.

### Brève mise en situation

Dans un contexte de protection d'actifs, bon nombre d'entrepreneurs, d'actionnaires et de gens d'affaires (« entrepreneur ») ont mis en place des fiducies de protection d'actifs. Ces fiducies peuvent détenir, entre autres, la résidence principale puisqu'elle constitue généralement un actif important sur le plan personnel et familial (« fiducie résidentielle »). Afin de s'assurer d'une protection maximale à l'endroit de créanciers potentiels de toute nature, la fiducie résidentielle est une fiducie discrétionnaire à l'égard de plusieurs bénéficiaires, soit le conjoint, le conjoint de fait, les enfants et d'autres personnes, s'il y a lieu (« fiducie résidentielle discrétionnaire »). Naturellement, le but de la fiducie résidentielle discrétionnaire est d'éviter que la résidence principale revienne à l'auteur du transfert, si ce dernier éprouve des difficultés financières.

Dans l'éventualité où la résidence principale a été acquise par la fiducie résidentielle discrétionnaire lors d'un transfert par un entrepreneur, il n'y avait généralement pas de roulement fiscal en vertu de l'article 73 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (« L.I.R. »). Toutefois, cela n'engendrait normalement pas d'impôt pour l'auteur du transfert, si la résidence se qualifiait pour l'exemption pour résidence principale. Également, avant que les nouvelles mesures soient déposées, il était possible pour ce type de fiducie de demander l'exemption pour résidence principale lors de la vente de cette dernière.

## Les nouvelles mesures

Les nouvelles mesures déposées le 3 octobre dernier apportent des changements importants relativement à la détention d'une résidence principale par certaines fiducies au regard de l'exemption pour résidence principale.

Pour les années d'imposition qui commencent après le 31 décembre 2016, seules les fiducies suivantes seront admissibles à l'exemption pour résidence principale (« fiducie admissible ») : une fiducie en faveur de soi-même (sans limite d'âge), une fiducie au profit exclusif de l'auteur au cours de sa vie, une fiducie au profit du conjoint, une fiducie mixte au profit du conjoint, une fiducie testamentaire pour personne handicapée et une fiducie au profit d'un enfant mineur dont l'auteur et son conjoint sont décédés avant le début de l'année.

Par conséquent, les fiducies résidentielles discrétionnaires qui ont été mises en place avant 2017 et qui ne sont pas des fiducies admissibles perdront leur droit à l'exemption pour résidence principale pour les années d'imposition qui commencent après le 31 décembre 2016. Toutefois, afin de prendre en considération le gain accumulé avant 2017, des règles transitoires ont été introduites dans l'AVM. À cet effet, lorsqu'une fiducie non admissible dispose d'une résidence principale, le nouveau paragraphe 40(6.1) L.I.R. s'appliquera. Ce nouveau paragraphe prévoit une disposition théorique à la juste valeur marchande (« JVM ») en date du 31 décembre 2016 lors de la disposition réelle de la résidence principale, ce qui a pour effet d'isoler le gain qui s'est accumulé entre la date d'acquisition et le 31 décembre 2016. Ce gain accumulé avant 2017 sera assujéti aux mêmes règles d'exemption pour résidence principale qui existaient avant le dépôt de l'AVM. Par conséquent, afin de s'assurer d'avoir l'information requise lors de la disposition réelle de la résidence dans 10, 15 ou 20 ans, cela obligera à procéder à une évaluation de cette dernière afin d'appuyer la JVM en date du 31 décembre 2016.

Également, dans l'éventualité où le produit de disposition au moment de la vente de la résidence est inférieur à sa JVM en date du 31 décembre 2016, le paragraphe 40(6.1) L.I.R. prévoit une déduction équivalente à la baisse de valeur entre le 31 décembre 2016 et la date de disposition réelle.

## Roulement à la sortie pour l'auteur du transfert ou son conjoint

En règle générale, lorsqu'une personne transfère une résidence principale à une fiducie, le paragraphe 75(2) L.I.R. s'applique puisque l'auteur du transfert a un droit de retour. Par conséquent, puisque la fiducie est contaminée, un roulement à la sortie est possible uniquement si le bien retourne à son auteur, son conjoint ou son conjoint de fait (« cessionnaire »).

Lors du transfert de la résidence principale par la fiducie, si le paragraphe 107(2) L.I.R. s'est appliqué (roulement à la sortie), le cessionnaire sera réputé, en vertu du paragraphe 40(7) L.I.R., avoir été propriétaire de la résidence principale depuis que la fiducie l'a acquise. Dans la mesure où les différentes conditions sont remplies pour l'exemption pour résidence principale, une pleine exemption pourra potentiellement être demandée par le cessionnaire.

Par conséquent, si la fiducie n'est pas une fiducie admissible lors de la vente de la résidence principale, il sera toujours loisible de transférer cette dernière avant sa vente.

## Roulement à la sortie pour les autres bénéficiaires

Avant l'annonce des nouvelles mesures, il n'était pas possible dans un contexte de fiducie contaminée de transférer un bien avec roulement à la sortie à un autre bénéficiaire que l'auteur du transfert, son conjoint ou son conjoint de fait. Cela ne posait pas nécessairement problème puisque, lors de la vente de la résidence, la fiducie était en droit de demander l'exemption pour résidence principale dans la mesure où les différentes conditions étaient remplies.

Les nouvelles mesures prévoient que si une distribution est effectuée après 2016 par une fiducie qui n'est pas une fiducie admissible dans sa première année d'imposition qui commence après 2016 et que cette fiducie possède une résidence principale à la fin de 2016, il sera possible d'effectuer un roulement en faveur d'un autre bénéficiaire que l'auteur du transfert, son conjoint ou son conjoint de fait.

Également, le bénéficiaire du bien pourra profiter de l'application du paragraphe 40(7) L.I.R. afin de pouvoir bénéficier potentiellement de la pleine exemption pour résidence principale.

## Fiducie admissible créée après le 2 octobre

Pour une fiducie admissible qui acquiert une résidence principale après le 2 octobre 2016, l'AVM mentionne que les modalités de l'acte de fiducie doivent prévoir

que le bénéficiaire a un droit à l'usage du logement comme résidence tout au long de la période de l'année au cours de laquelle la fiducie est propriétaire du bien.

Il y aura lieu de se questionner relativement à une fiducie admissible créée avant le 3 octobre 2016, qui n'est pas propriétaire d'une résidence principale avant cette date et dont les modalités de son acte ne prévoient pas le droit d'usage comme il est mentionné précédemment. Vaudrait-il mieux rédiger un nouvel acte de fiducie ou s'adresser aux tribunaux afin de le modifier, cela naturellement dans le but que la fiducie puisse profiter de l'exemption pour résidence principale?

## Droits de mutation

Dans le contexte où une fiducie qui détient une résidence principale ne se qualifie pas à titre de fiducie admissible aux fins de l'exemption pour résidence principale à compter de 2017 et qu'il a été décidé de transférer la résidence principale à l'un des bénéficiaires pour réduire la facture d'impôt lors de la vente de la résidence, l'application potentielle des droits de mutation doit être prise en considération.

Au paragraphe 20e.1) de la *Loi concernant les droits sur les mutations immobilières* (« L.D.M.I. »), une exonération est prévue lors du transfert d'un immeuble que détient une fiducie à l'un de ses bénéficiaires. Pour avoir droit à l'exonération, la fiducie doit avoir acquis l'immeuble d'un bénéficiaire (« cédant ») pour lequel la fiducie a été établie ou d'une personne qui lui est liée. Aux fins du paragraphe 20e.1) L.D.M.I., une personne liée à un cédant comprend le père, la mère, le fils, la fille ou le conjoint de l'une de ces personnes. Également, cela inclut le conjoint, le père, la mère, le fils ou la fille de ce conjoint.

Dans l'éventualité où la fiducie a acquis la résidence d'une tierce personne (un achat purement et simplement), il ne sera pas possible de profiter d'une exonération des droits de mutation lors du transfert à l'un des bénéficiaires de la fiducie.

## Divulgaration de la disposition

Selon la politique de longue date de l'Agence du revenu du Canada (« ARC »), un contribuable qui dispose d'une résidence principale n'est pas tenu de remplir et de produire le Formulaire T2091(IND) avec sa déclaration de revenus, lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- 1) la résidence a été la résidence principale du contribuable pendant chaque année depuis sa date d'acquisition;
- 2) le contribuable ou son époux ou son conjoint de fait n'a pas produit un Formulaire T664 ou T664 (aînés) à l'égard du bien qui était la résidence principale du contribuable (choix du 22 février 1994).

À compter de l'année d'imposition 2016, tout contribuable (incluant les sociétés de personnes) qui dispose d'un bien immeuble ou réel devra déclarer cette disposition sous peine de voir sa période de nouvelle cotisation prolongée. En effet, le nouvel alinéa 152(4)b.3) L.I.R. permettra l'établissement d'une nouvelle cotisation au-delà de la période normale de cotisation si le contribuable omet d'indiquer la disposition dans sa déclaration de revenus. Pour un particulier, l'information relativement à la disposition d'une résidence principale devra être incluse à l'annexe 3, qu'il y ait un gain ou non. Toutefois, la nouvelle cotisation ne pourra être établie que relativement à la non-divulgaration de la disposition d'un immeuble ou d'un bien réel.

Par conséquent, même si un contribuable a droit à la pleine exemption pour résidence principale, il devra informer l'ARC qu'il a disposé de sa résidence. Pour le Québec, cela ne change rien, car le Formulaire TP-274 devait être produit dans tous les cas.

## Exemption pour les non-résidents

Avant le dépôt de l'AVM, un non-résident avait droit au facteur « plus un » aux fins du calcul de l'exemption pour résidence principale. Les nouvelles mesures proposées prévoient que le facteur du « nombre un plus » ne s'applique que si le contribuable réside au Canada au cours de l'année dans laquelle il acquiert la résidence principale.

## Conclusion

Dans le but de maximiser la protection d'actifs, certaines fiducies qui ont été mises en place pour la détention d'une résidence principale n'auront plus droit à l'exemption pour résidence principale pour la valeur qui s'accumulera après le 31 décembre 2016. Dans ce contexte, une analyse devra être effectuée afin de déterminer si la fiducie devra être conservée ou s'il y aurait lieu de la liquider. À ce titre, il faudra prendre en considération les droits de mutation potentiellement applicables lors du transfert, la durée de détention prévue de la résidence, l'accroissement de valeur dans le futur, la protection recherchée, etc. ●

# Bénévole de l'APFF *mise à l'honneur!*



Chaque année, selon la tradition, l'APFF souligne l'apport significatif et la carrière d'un de ses bénévoles lors du banquet du Président au congrès annuel.

L'APFF a honoré, comme bénévole de l'année 2016, M<sup>me</sup> Jocelyne Gagnon, AVA, M. Fisc., Pl. Fin., FEA, vice-présidente, Services de planification, Québec au sein de Conseils PPI.

M<sup>me</sup> Gagnon est membre du Comité de la planification financière depuis les débuts de ce comité. Elle participe chaque année à l'organisation du Sommet sur la gestion et la transmission du patrimoine, de même qu'au colloque Retraite et Succession.

Depuis près de 20 ans, elle joue un rôle actif au Comité organisateur du congrès et elle préside depuis 14 ans la Table ronde sur les produits financiers.

Elle est aussi membre de la Fondation canadienne de fiscalité, d'Advocis, de la Conference for Advanced Life Underwriting (CALU), de l'Institute of Family Enterprise Advisors (IFEA) et de l'Institut québécois de planification financière, dont elle a été présidente.

L'APFF remercie chaleureusement l'engagement soutenu de M<sup>me</sup> Jocelyne Gagnon!



## LA RELÈVE

### La surcharge de travail : une réalité inexcusable?



Valérie Lessard  
Avocate  
Lambert Angers Avocats  
vlessard@lambertangers.ca



Le monde des affaires est façonné depuis plusieurs années de travailleurs atypiques, mieux connus sous le vocable de « travailleurs autonomes ». Ce type d'entrepreneurs qui cumulent les rôles d'artisan, de gestionnaire et d'entrepreneur, en une seule personne, doit gérer son entreprise, satisfaire sa clientèle et enregistrer ses revenus. La Cour d'appel du Québec a d'ailleurs récemment reconnu qu'il fallait porter une attention particulière à ces travailleurs, dans le cadre d'une demande de prorogation de délai.

Toutefois, ces travailleurs autonomes sont soumis, comme tous les autres contribuables, à respecter les délais prescrits au sein des lois fiscales comme celui de s'opposer à des avis de cotisation au plus tard le 90<sup>e</sup> jour suivant la date d'envoi de l'avis de cotisation, sauf s'ils peuvent démontrer qu'ils étaient dans l'impossibilité d'agir d'une façon telle que cela ne leur permettait pas de respecter les délais.

La réception d'un avis de cotisation place souvent les contribuables dans l'inconnu. Plusieurs questions viennent souvent les hanter à la réception de pareille documentation, à savoir : « Est-ce que j'ai rempli toutes mes obligations fiscales? », « Est-ce que les professionnels que j'ai mandatés ont effectué le travail dans les règles de l'art? », ou encore « Est-ce que je peux avoir gain de cause sans dépenser une fortune en frais professionnels? » En effet, ils ne comprennent pas toujours les informations et explications contenues auxdits avis ni leurs incidences sur leurs droits, les rendant souvent mal outillés pour déposer adéquatement et dans les délais prescrits leurs oppositions auxdits avis de cotisation. Toutefois, tous ces paramètres ne sont pas considérés comme des excuses valables, et le retard pris dans les dossiers alors que les contribuables déploient des efforts pour comprendre leurs avis de cotisation ou bien lorsqu'ils consultent des professionnels à cet effet ne permet pas de rallonger les délais pour s'opposer aux avis de cotisation.

Il s'agit de situations fréquentes pour lesquelles les professionnels sont consultés afin de valider le bien-fondé desdits avis et, le cas échéant, afin d'être mandatés par les contribuables pour contester ces avis.

Dans le cas où les avis d'opposition ne sont pas produits dans les délais prescrits, les contribuables peuvent être relevés de leur omission en se prévalant de leur droit de demander une prorogation de délai pour déposer leurs avis d'opposition. Il convient de noter que cette même demande peut être déposée à la Cour lorsqu'un délai pour appeler d'une décision en opposition n'a pas été respecté. Une demande de prorogation de délai n'est pas acceptée automatiquement. Cette demande est soumise à des critères plus ou moins stricts dans la mesure où la demande de prorogation est présentée, selon les dispositions prévues au sein de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de la *Loi sur la taxe d'accise*, de la *Loi sur l'administration fiscale* ou de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (collectivement les « Lois »). Le présent texte vise à exposer brièvement les critères qui sont généralement requis pour toutes les demandes de prorogation de délai, leurs similitudes et leurs différences. Puis, nous ferons état des récents développements sur le sujet à la suite de l'arrêt rendu par la Cour d'appel du Québec dans l'affaire *Bouillon c. Québec (Agence du revenu)*, 2016 QCCA 1629 (« *Bouillon* »), mettant en scène un travailleur autonome qui était en situation de « surcharge de travail ».

## Critères d'acceptation des demandes

Les critères d'acceptation des demandes de prorogation de délai présentées en vertu de la *Loi sur l'administration fiscale* et de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* consistent généralement à démontrer :

- 1) qu'il ne s'est pas écoulé plus d'un an depuis l'expiration du délai de 90 jours;
- 2) que le contribuable était dans l'impossibilité en fait d'agir; et
- 3) que la demande est présentée dès que les circonstances le permettent.

Par ailleurs, les critères d'acceptation des demandes présentées en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de la *Loi sur la taxe d'accise* consistent généralement à démontrer :

- 1) qu'il ne s'est pas écoulé plus d'un an depuis l'expiration du délai de 90 jours;
- 2) que, dans le délai de 90 jours, le contribuable était dans l'impossibilité en fait d'agir ou de mandater quelqu'un d'agir en son nom, ou qu'il avait véritablement l'intention de faire opposition ou appel de la décision;
- 3) que, dans les circonstances, il est juste et équitable de faire droit à la demande; et
- 4) que la demande est présentée dès que les circonstances le permettent.

## Critères d'acceptation communs relatifs aux demandes provinciales et fédérales

### Demande de prorogation dans l'année suivant l'expiration du délai de 90 jours

Le délai d'un an suivant l'expiration du délai de 90 jours prévu aux différentes Lois pour signifier une opposition ou un appel à l'encontre d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation est un délai de déchéance au-delà duquel aucune demande ne pourra être accordée sous aucun prétexte. En effet, ce premier critère est « objectif » et le respect de celui-ci est essentiel puisqu'aucune disposition législative n'octroie la compétence ou la discrétion aux juges ou aux autorités fiscales de proroger ce délai au-delà de l'année suivant l'expiration du délai.

### Agir dès que les circonstances le permettent

Le critère de présentation de la demande « dès que les circonstances le permettent » vise la période de temps écoulé entre la découverte de l'expiration du délai de 90 jours et la présentation de la demande de prorogation de délai qui doit être appliquée en fonction des événements survenus.

Ainsi, en l'absence de délai statutaire, les tribunaux doivent évaluer les circonstances propres à chaque demande afin de déterminer si la période de temps représente un délai raisonnable leur permettant de bénéficier de la prorogation de délai.

## Différences de traitement dans les demandes au provincial et au fédéral

Les différences de traitement entre les demandes adressées au provincial et au fédéral résident dans le choix des critères à utiliser pour les analyser. Pour avoir gain de cause, au sein d'une demande provinciale, le contribuable doit démontrer qu'il était dans « l'impossibilité en fait d'agir » tandis que, dans le cadre des demandes fédérales, on peut constater que le contribuable dispose d'une plus

grande variété de motifs pour avoir gain de cause, ce qui milite souvent en faveur du contribuable. Celui-ci doit démontrer qu'il a « mandaté quelqu'un pour agir en son nom », ou démontrer qu'il avait « l'intention de faire opposition au cours du délai de 90 jours suivant l'émission de l'avis de cotisation » ou encore de démontrer qu'il était dans « l'impossibilité en fait d'agir », et ainsi démontrer finalement qu'il a été diligent. De plus, dans le cadre des demandes fédérales, le contribuable doit démontrer que « l'acceptation de la demande est juste et équitable dans les circonstances ».

Le critère d'intention des contribuables prévu à la *Loi de l'impôt sur le revenu* et à la *Loi sur la taxe d'accise*, mais absent de la *Loi sur l'administration fiscale*, entraîne des conséquences importantes pour les contribuables quant au succès de l'acceptation des demandes. En effet, contrairement aux décisions rendues par les tribunaux provinciaux et par Revenu Québec qui appliquent leurs critères de manière restrictive, les tribunaux fédéraux et l'Agence du revenu du Canada disposent d'une plus grande souplesse dans l'octroi des prorogations de délais en raison de la présence de ce critère. Les contribuables aux prises avec une demande de prorogation provinciale doivent donc se rabattre sur le critère de l'« impossibilité en fait d'agir » et ainsi espérer avoir gain de cause.

### L'impossibilité en fait d'agir

L'impossibilité d'agir est au cœur de plusieurs demandes de prorogation de délai présentées par les contribuables auprès des tribunaux et des autorités fiscales et constitue habituellement le critère le plus largement débattu.

Les tribunaux ont interprété à maintes reprises le critère de l'impossibilité en fait d'agir dans les délais statutaires en matière d'appel. La Cour suprême du Canada a d'ailleurs déterminé, dans l'affaire *Cité de Pont Viau c. Gauthier Mfg. Ltd.*, [1978] 2 R.C.S. 516 (« *Cité de Pont Viau* »), que les requérants devaient faire la preuve d'une impossibilité relative d'agir et non d'une impossibilité absolue. Selon la Cour suprême du Canada, l'impossibilité d'agir doit s'apprécier du point de vue de celui qui aura à supporter les conséquences d'un refus.

Par ailleurs, en décidant du bien-fondé de la demande de prorogation de délai, les tribunaux tiennent compte du préjudice subi par les contribuables ou les autorités fiscales. En l'absence de préjudice subi par les autorités fiscales, les tribunaux ont rendu des décisions en faveur des contribuables à la lumière des circonstances de chaque affaire.

En matière fiscale, la Cour d'appel du Québec a repris les enseignements de l'affaire *Cité de Pont Viau*, dans l'arrêt *Océanica inc. c. SMRQ*, 2010 QCCA 1901. Dans cette affaire, en interprétant l'expression « impossibilité en fait d'agir » à la lumière des circonstances propres à chaque situation, la Cour s'est exprimée ainsi :

« [25] La question de savoir si un contribuable a été dans l'impossibilité en fait d'agir est une question de fait dont l'examen doit se faire au cas par cas, chaque affaire étant tranchée en fonction des faits qui lui sont propres. Il est établi depuis longtemps que les cours d'appel doivent faire preuve d'une grande retenue à l'égard des conclusions de fait d'un juge de première instance.

[26] Il est acquis au débat que l'impossibilité en fait d'agir est une impossibilité relative, et non absolue; elle n'exige pas de celui qui l'invoque la démonstration d'un empêchement d'agir en raison d'un obstacle invincible et indépendant de sa volonté. Ainsi, l'erreur de l'avocat pourra constituer une telle impossibilité en fait d'agir dans la mesure où la partie elle-même aura agi avec diligence. »

Les tribunaux ont établi des critères permettant d'évaluer si les faits d'une affaire en particulier démontreraient l'impossibilité en fait d'agir des contribuables, notamment dans la décision *Godbout c. SMRQ*, [2003] R.D.F.Q. 269. En faisant la revue de la jurisprudence, le juge Charrette a ressorti les critères suivants :

« [6] On peut dégager des différentes décisions de la jurisprudence, les critères suivants : premièrement, l'impossibilité dont il s'agit est une impossibilité de fait, relative et non absolue; deuxièmement, l'erreur ou négligence de l'avocat peut constituer une telle impossibilité lorsqu'un justiciable a agi avec diligence; troisièmement, l'erreur ou la négligence ne doit pas causer un préjudice ou une injustice pour la partie adverse; quatrièmement, le justiciable ne doit pas avoir lui-même été partie à cette erreur ou cette négligence; cinquièmement, l'appel ne doit pas être frivole à sa face-même; et sixièmement, selon une certaine jurisprudence, il faut pour invoquer l'impossibilité d'agir que le justiciable n'ait pu remédier à l'erreur. »

De plus, les tribunaux ont souligné qu'en présence d'une impossibilité en fait d'agir, celle-ci doit comprendre inextricablement l'exercice d'une diligence du contribuable dans le traitement de son dossier et afin de remédier à son omission lorsque le délai de 90 jours est écoulé.

À cet égard, la Cour d'appel du Québec dans l'affaire *Air Canada c. Québec (Agence du revenu)*, 2016 QCCA 710, a récemment confirmé qu'en présence d'une cause d'impossibilité d'agir, les contribuables doivent démontrer qu'ils ont fait preuve de diligence personnelle, ce qui semble rejoindre, de manière plus générale, le critère fédéral. Cette condition étant fondamentale pour l'appréciation des faits par les tribunaux, la Cour s'est exprimée ainsi :

« [22] [...] Par conséquent, n'est pas dans l'impossibilité d'agir celui ou celle qui a manqué de diligence ou qui aurait pu remédier aux effets d'un manquement (celui de son avocat par exemple), mais s'en est abstenu ou l'a négligé. On pourrait dire ainsi que la diligence est une condition *sine qua non* de l'impossibilité d'agir. »

Bien que les critères applicables aux demandes provinciales et fédérales viennent à se recouper, nous comprenons que les demandes provinciales sont traitées avec plus de sévérité. Le droit québécois en exige plus pour être relevé de l'omission de ne pas s'être opposé au moment opportun! Toutefois, les tribunaux québécois devront à l'avenir tenir compte des faits entourant les demandes de manière plus attentive, tel que nous le constaterons au sein de la prochaine section du présent texte.

### L'affaire *Bouillon* et l'impossibilité d'agir pour un travailleur autonome

Récemment, la Cour d'appel du Québec a confirmé les conclusions de la Cour du Québec dans l'arrêt *Bouillon* selon lesquelles la contribuable a eu gain de cause dans le cadre de sa demande de prorogation de délais pour déposer un avis d'opposition auprès de Revenu Québec, laquelle avait été préalablement refusée par celui-ci.

M<sup>me</sup> Bouillon est une travailleuse autonome dans le domaine du spectacle équestre. Elle s'occupe de l'élevage, du dressage de chevaux et organise l'ensemble des spectacles auxquels elle participe. Elle s'occupe de plus de la gestion complète des contrats afférents aux spectacles. À la suite d'une vérification, Revenu Québec a émis de nouvelles cotisations à la fin du mois de mai 2014 à l'encontre de la contribuable. M<sup>me</sup> Bouillon a soumis à la Cour son emploi du temps, pour la période où elle pouvait s'opposer aux avis de nouvelles cotisations, qui démontrait qu'elle travaillait environ 80 heures par semaine. D'ailleurs, M<sup>me</sup> Bouillon génère environ 85 % de ses revenus annuels durant la période estivale. À cet égard, M<sup>me</sup> Bouillon réalise uniquement à la fin du mois d'août 2014 que le délai pour faire opposition est expiré de quelques jours. Elle fait rapidement appel au bureau de l'aide juridique de son quartier pour obtenir les conseils juridiques nécessaires en vue de préparer son dossier.

Ainsi, compte tenu de ses obligations contractuelles et de ses responsabilités reliées aux spectacles, la Cour du Québec a déterminé que M<sup>me</sup> Bouillon était bel et bien dans l'impossibilité en fait d'agir puisque celle-ci se devait de donner priorité à ses activités commerciales même si c'était au détriment de la gestion de ses avis de cotisation. En raison du fait que celle-ci se devait d'être sur place lors des spectacles qu'elle produit pour s'assurer notamment de la sécurité des acrobates et des chevaux, la Cour estime qu'il s'agit, dans les circonstances, d'une impossibilité en fait d'agir et, par conséquent, celle-ci étend l'application de la notion de l'impossibilité en fait d'agir aux faits en l'espèce.

La Cour réitère qu'un contribuable qui invoque le fait d'être « occupé » ou même « surchargé » ne constitue pas en soi une impossibilité en fait d'agir. Cette affirmation est effectuée sans surprise compte tenu du courant jurisprudentiel sur la question, tel que nous l'exposerons ci-dessous.

Dans l'affaire *Souahi c. Québec (Agence du revenu)*, 2012 QCCQ 17498, les contribuables ont déclaré ne pas avoir été en mesure de rencontrer un avocat en raison de leur emploi du temps chargé en tant que restaurateur, ce que le juge n'a pas retenu puisque les contribuables devaient agir rapidement.

Dans l'affaire *Nguyen c. Québec (Agence du revenu)*, 2014 QCCQ 9551, la contribuable explique qu'en raison d'événements personnels et financiers ainsi qu'en raison de nombreuses périodes d'absences de sa résidence, elle n'a pas été en mesure de produire un avis d'appel. Malgré les problèmes personnels de la contribuable, le juge attribue plutôt les conséquences à une négligence de la part de la contribuable.

Dans l'affaire *Michelet c. Québec (Agence du revenu)*, 2014 QCCQ 2799, le contribuable invoque des raisons économiques défavorables découlant de son impossibilité à s'absenter de son travail pour s'occuper promptement de sa demande de prorogation de délai. Le juge rejette les arguments du contribuable puisque ceux-ci ne correspondent en rien à une impossibilité d'agir.

Dans l'affaire *Arno Électrique Ltée c. SMRQ*, [2003] R.D.F.Q. 50, le contribuable tente de démontrer qu'une charge de travail inhabituelle a contribué à une impossibilité d'agir. Le juge constate que, durant cette période, le contribuable a mené différents projets d'envergure tout en réduisant son personnel, ce qui est en contradiction avec la supposée surcharge de travail.

Contrairement aux décisions qui précèdent, M<sup>me</sup> Bouillon ne pouvait pas sacrifier son travail et se défilier de ses obligations professionnelles pour s'occuper de ses affaires fiscales. Il était **mathématiquement** impossible pour elle de s'occuper à la fois de son entreprise et de ses affaires fiscales durant cette période de 90 jours, élément qui n'est pas présent au sein des autres décisions analysées.

### Conclusion

Ainsi, l'affaire *Bouillon* illustre peut-être une récente ouverture dans l'interprétation de la notion de l'impossibilité en fait d'agir. Elle tend à démontrer une plus grande souplesse dans l'application de ce critère dans le cadre de demandes de prorogation auprès des autorités et des tribunaux provinciaux, lesquels devraient reconnaître les nouvelles réalités auxquelles les contribuables font face quotidiennement, et en particulier celle du travailleur autonome.

Comme l'activité commerciale indépendante est constituée parfois d'un cumul d'engagements commerciaux devant se réaliser au même moment pour des clients différents, sans garantie de renouvellement au-delà d'une prestation, il peut arriver que le travailleur indépendant doive prioriser l'exécution de ses contrats au détriment de ses autres obligations au risque de perdre sa clientèle ou d'engager sa responsabilité civile, ce qui serait catastrophique pour lui et pour les autorités fiscales (qui prélèveraient moins d'impôts).

Cela dit, le critère de l'impossibilité d'agir devant être appliqué lors d'une demande de prorogation de délai reste néanmoins encore très stricte puisque la Cour d'appel du Québec, dans l'affaire *Bouillon*, mentionne tout de même que le fait d'être occupé n'est pas suffisant pour démontrer une cause d'impossibilité d'agir. Toutefois, nous pouvons aussi reconnaître, à la lecture du jugement, qu'un nouveau courant jurisprudentiel est né. Ainsi, la notion de « risque » est centrale dans le déploiement prochain de cette jurisprudence à laquelle l'arrêt *Bouillon* donne naissance. En effet, le travailleur autonome est un travailleur qui affronte seul le risque, ce qui le rend plus vulnérable face à l'exécution de l'ensemble de ses obligations « à temps ». Plus le travailleur autonome assume seul le risque, plus les tribunaux devront être indulgents et sensibles face au fait que le travailleur autonome priorise son travail et ses obligations professionnelles au détriment d'autres obligations statutaires, par exemple lors de périodes achalandées de l'année. Toutefois, les travailleurs autonomes ne doivent pas avoir accès automatiquement à une nouvelle défense basée sur leur statut de travailleur, ce qui reviendrait à faire supporter à la société leur choix personnel. Les tribunaux devront être prudents! Ainsi, ce ne serait que dans des cas très particuliers que le statut d'un travailleur pourrait venir en aide à un contribuable, comme ce fut le cas dans l'arrêt *Bouillon*. ●

## La plus récente édition de la *Revue* est maintenant accessible sur le site Internet de l'APFF

Vol. 36, n° 3 - 2016

### Revue de planification fiscale et financière

■ Réflexion sur une question apparemment simple : l'évitement est-il légal?  
Jean-Pierre Vidal



■ Avantage imposable de l'actionnaire qui utilise des biens de sa société à des fins personnelles : arrêts de la Cour d'appel fédérale *Youngman, Fingold et Arpeg Holdings* revisités  
Sylvie Ouellette



■ Loi concernant l'impôt sur le tabac : cotisations fiscales et infractions pénales  
Andy Noroozi



**apff** association de planification fiscale et financière

ZONE MEMBRES

[www.apff.org](http://www.apff.org)

# Bourses d'excellence



De gauche à droite : M<sup>e</sup> Justine Benoit, M<sup>me</sup> Nicole Prieur, professeure titulaire et responsable du DESS en fiscalité et codirectrice de la maîtrise en droit, option fiscalité, de HEC Montréal, M<sup>me</sup> Julie Michaud, M<sup>e</sup> Maurice Mongrain, président-directeur général de l'APFF, M<sup>e</sup> Marc-Olivier Plante, M<sup>me</sup> Catherine Tremblay Bouchard et M<sup>me</sup> Marie-Andrée Babineau, codirectrice du programme de maîtrise en fiscalité de l'Université de Sherbrooke.

## Bourses d'excellence 2016

Comme c'est déjà une tradition au congrès annuel, l'APFF a décerné les bourses d'excellence aux étudiants ayant présenté les meilleurs essais sur un sujet touchant la fiscalité.

Les gagnants qui ont reçu une bourse d'une valeur de 1 250 \$ sont :

M<sup>me</sup> **Julie Michaud**, CPA, CA, LL.M. fisc., pour son essai intitulé « **Conséquences fiscales potentielles relatives aux ententes de "cash pooling"** », et M<sup>e</sup> **Justine Benoit**, avocate, LL.M. fisc., pour son travail intitulé « **La fiscalité des quotas agricoles** », toutes deux étudiantes à la maîtrise en fiscalité de HEC Montréal/Université de Montréal – Faculté de droit.

De la maîtrise en fiscalité de l'Université de Sherbrooke, les gagnants sont : M<sup>e</sup> **Marc-Olivier Plante**, avocat, M. Fisc., pour son essai intitulé « **Le dépouillement de surplus en contexte de liquidation, cessation ou réorganisation d'entreprise** » et M<sup>me</sup> **Catherine Tremblay Bouchard**, M. Fisc., CPA auditeur, CA, pour l'essai intitulé « **Paragraphe 55(2) L.I.R. : Raisons et impacts pour les sociétés des modifications annoncées lors du budget fédéral 2015** ».

L'Association continue ainsi à soutenir la relève de même que la recherche en fiscalité et en planification fiscale et financière.



**Michel Durand**

Avocat, D. Fisc., TEP  
Lapointe Rosenstein Marchand  
Melançon s.e.n.c.r.l.  
michel.durand@lrmm.com

## Coup d'œil international

### **Apple à la crème irlandaise... une recette au goût trop amer, aux yeux de la Commission européenne!**

Le 30 août 2016, à la suite d'une enquête approfondie ouverte en juin 2014, la Commission européenne a conclu que l'Irlande avait accordé, au moyen de deux décisions anticipées en matière fiscale (« Décisions ») respectivement rendues en 1991 et en 2007, des avantages fiscaux indus (considérés comme des aides d'État) à Apple ayant permis à cette dernière de payer nettement moins d'impôt que les autres sociétés soumises aux mêmes règles nationales d'imposition. Dans les faits, ces Décisions auraient permis à Apple d'éviter l'impôt sur la quasi-totalité de ses bénéfices générés par ses ventes en Europe, le taux d'imposition effectif d'Apple sur ses bénéfices européens ayant été d'à peine 1 % en 2003 et ayant même diminué jusqu'à 0,005 % en 2014.

Jugeant cette situation illégale au regard des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État, la Commission européenne a ordonné à l'Irlande de récupérer les aides d'État illégalement consenties à Apple entre 2003 et 2014, années non prescrites pour lesquelles la Commission européenne a un tel pouvoir d'ordonnance, soit une somme de 13 milliards d'euros, plus les intérêts.

L'Irlande, en profond désaccord avec l'ordonnance de la Commission européenne (tout comme Apple, il va sans dire), a porté celle-ci en appel auprès de la Cour de justice de l'Union européenne le 9 novembre 2016.

Évidemment, plusieurs se demanderont quelle recette Apple a utilisée pour réduire son fardeau fiscal à un niveau si bas.

#### **Les « Irish Registered Non-Resident Companies » : premier ingrédient clé au cœur de la recette « pas tout à fait secrète » d'Apple**

Sommairement et sous certaines conditions, selon la législation fiscale irlandaise en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014, une société par actions constituée en Irlande n'était résidente fiscale dudit pays que dans la mesure où la gestion centrale et le contrôle de la société s'y trouvaient. Le cas échéant et sous réserve de toute convention fiscale le prévoyant autrement, la société était imposée sur ses bénéfices découlant de ses revenus mondiaux. Dans le cas contraire, elle n'était imposée que sur ses bénéfices découlant de ses revenus de source irlandaise, et ce, encore une fois, sous réserve de toute convention fiscale le prévoyant autrement.

Plusieurs entreprises multinationales ont utilisé cet aspect de la législation fiscale irlandaise (ou l'utilisent encore, pour certaines, puisque les entreprises existantes au 1<sup>er</sup> janvier 2015 peuvent bénéficier de mesures transitoires jusqu'à la fin de l'année 2020) pour optimiser leur situation fiscale relative à leurs opérations européennes. Ainsi, outre Apple, on peut notamment mentionner Microsoft, Google, Yahoo, Facebook, Oracle, IBM, Adobe Systems et Abbott Laboratories. Là où Apple semble toutefois avoir innové par rapport à plusieurs autres multinationales, c'est en n'établissant pas,

dans le cadre de la mise en place de sa structure d'optimisation fiscale, la gestion centrale et le contrôle de ses Irish Registered Non-Resident Companies (« IRNR ») dans une quelconque île des Caraïbes considérée comme un paradis fiscal, mais en mettant plutôt en place « un siège n'existant que sur papier », pour reprendre les mots utilisés par la Commission européenne et comme on pourra le constater ci-après.

### **Le prix de transfert : second ingrédient clé au cœur de la recette d'Apple**

Les entreprises multinationales paient des impôts dans des juridictions ayant des taux d'imposition différents. Les bénéfices après impôts de telles entreprises étant la somme des bénéfices après impôts dans chaque pays où elles sont imposables, elles auraient donc – volontairement... ou non – intérêt à « artificiellement » maximiser leurs profits dans les pays à faibles taux d'imposition et à réduire autant que possible ceux réalisés dans les pays à taux d'imposition plus élevés.

Les *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* (« Principes ») visent à mettre en échec ce genre de manipulation des profits. Ces Principes recommandent un certain nombre de méthodes qui, lorsqu'elles sont appliquées correctement, permettent d'établir (en théorie) un prix de transfert de pleine concurrence. Ces Principes s'appliquent non seulement aux transactions entre les sociétés au sein d'un même groupe d'entreprises, mais également aux transactions entre les succursales d'une même société, lorsque celle-ci exploite des succursales dans des juridictions distinctes. Ces Principes ne sont toutefois pas toujours interprétés ou appliqués de façon uniforme par l'ensemble des pays.

Par ailleurs, un arrangement préalable en matière de prix de transfert (« APP ») permet à un contribuable et une administration fiscale d'établir une méthode appropriée qui s'appliquera prospectivement et pour une période « généralement » déterminée à l'établissement d'un prix de transfert acceptable pour des opérations internationales spécifiques.

Dans le présent cas, les Décisions ont confirmé des APP entre Apple et l'Irlande. Toutefois, selon la Commission européenne, tel qu'il sera possible de le voir ci-après, aux fins de ces APP, Apple et l'Irlande n'auraient pas appliqué les méthodes recommandées par les Principes. Par ailleurs, ces APP ne comportaient aucune période déterminée aux fins de leur application.

### **Structure fiscale d'Apple en Europe**

Les opérations européennes d'Apple en Europe sont centralisées en Irlande. Au cours de la période visée par l'enquête de la Commission européenne, Apple Sales International (« ASI ») et Apple Operations Europe (« AOE ») détiennent les droits d'utilisation de la propriété intellectuelle d'Apple pour vendre et fabriquer des produits Apple en dehors de l'Amérique du Nord et de l'Amérique du Sud, et ce, dans le cadre d'un accord de partage de coûts avec Apple Inc., la maison mère du groupe Apple basée en Californie. ASI et AOE sont indirectement contrôlées par Apple Inc., Apple Operations International (« AOI »), une IRNR étant interposée entre Apple Inc. et AOE, d'une part, et ASI étant détenue par AOE, d'autre part.

ASI achète des produits Apple à des fabricants d'équipements du monde entier et les revend notamment à d'autres sociétés du groupe et aux consommateurs du marché européen. Lorsqu'un consommateur du Vieux Continent se procure un produit Apple dans un magasin, le contrat de vente n'est pas conclu entre le magasin et le consommateur, mais plutôt entre ASI et le consommateur, le magasin n'agissant que comme intermédiaire pour faciliter la vente. Ainsi, toutes les ventes et les bénéfices qui en découlent sont enregistrés en Irlande.

Quant à AOE, elle achète des matériaux de sociétés liées, manufacture une gamme spécialisée d'ordinateurs personnels et revend ceux-ci à une société liée selon des exigences spécifiques. Elle rend également des services à d'autres sociétés du groupe Apple en Europe, au Moyen-Orient et en Afrique, notamment des services de paie, d'achats centralisés et de centre d'appel.

Selon des réponses données en 2013 par un représentant d'Apple assigné à comparaître devant un sous-comité sénatorial américain, la majorité des décisions les plus stratégiques d'ASI et d'AOE au cours des années ont été prises lors de réunions occasionnelles de leur conseil d'administration respectif aux États-Unis. Il semble que rien n'ait permis de conclure autrement dans le cadre de l'enquête de la Commission européenne.

Ces décisions étant prises à l'extérieur de l'Irlande, aux fins de la législation irlandaise, ASI et AOE sont des IRNR, ne sont pas résidentes fiscales de ce pays et ne sont donc assujetties à l'impôt irlandais que sur leurs bénéfices découlant de leurs revenus de source irlandaise. Par ailleurs, au regard de la législation américaine, ASI et AOE n'ayant pas été constituées aux États-Unis, elles ne sont pas résidentes fiscales de ce pays. En d'autres mots et selon la position d'Apple, ASI et AOE ne sont résidentes fiscales d'aucun pays. Fait à noter, dans des renseignements fournis à la Commission européenne par les autorités fiscales irlandaises, ces dernières ont indiqué que la résidence fiscale d'ASI et d'AOE était indéterminée.

Compte tenu de ce qui précède, sauf pour ce qui est des bénéfices découlant de leurs revenus de source irlandaise, ASI et AOE peuvent différer tout impôt sur leurs bénéfices tant que ceux-ci ne sont pas rapatriés aux États-Unis par le biais de versements de dividendes à AOI, puis à Apple Inc.

Dans le cas des APP mentionnés ci-dessus et qui ont été confirmés par les Décisions, Apple et l'Irlande ont convenu de formules de répartition « à l'interne » des bénéfices d'ASI et d'AOE permettant de déterminer quelle portion de ceux-ci serait considérée comme provenant de revenus de source irlandaise et quelle portion de ceux-ci serait considérée comme provenant de revenus d'autres sources et donc attribuable au siège respectif de chacune des deux sociétés, sièges n'étant par ailleurs situés dans aucun pays, ne comptant aucun salarié et ne possédant pas de locaux.

Selon ces formules de répartition, seule une très faible portion des bénéfices d'ASI et d'AOE est considérée comme provenant de revenus de source irlandaise et donc assujettie à l'impôt irlandais, l'Irlande prenant notamment comme position que les fonctions accomplies par ASI et AOE ne sont que routinières et que la majeure partie de la valeur des biens vendus par ces sociétés découle non pas de leurs fonctions respectives en Irlande, mais plutôt de la propriété intellectuelle développée aux États-Unis et propriété d'Apple Inc. Ainsi, en 2011 par exemple, selon les formules de répartition des bénéfices confirmés par les Décisions, sur des bénéfices d'environ 16 milliards d'euros réalisés par ASI, seulement 50 millions d'euros ont été considérés comme imposables en Irlande.

Aux yeux de la Commission européenne, les formules de répartition des bénéfices confirmés par les Décisions ne correspondent pas à la réalité économique et n'ont pas été établies sur la base d'une ou de méthodes prévues aux Principes, mais ont plutôt essentiellement été négociées par les parties pour en arriver à un montant d'impôt à payer à l'Irlande par ASI et AOE sur leurs bénéfices respectifs qu'Apple estime comme étant raisonnable et que l'Irlande est prête à accepter. C'est donc sur cette base que la Commission européenne est arrivée à la conclusion que les Décisions confèrent des avantages fiscaux indus à Apple, d'où l'ordonnance de récupération de 13 milliards d'euros, plus les intérêts.

L'Irlande n'est pas le seul État concerné par l'ordonnance de récupération de la Commission européenne. En effet, dans la mesure où un pays de l'Union européenne considérerait qu'une partie des ventes de produits Apple aurait dû être enregistrée sur son territoire et les bénéfices en découlant y être imposés, ce pays pourra réclamer des sommes à Apple. L'Autriche et l'Espagne ont déjà fait savoir qu'ils entendaient agir de la sorte. Le cas échéant, l'Irlande pourra réduire le montant à récupérer en vertu de l'ordonnance de récupération des sommes réclamées par les autres pays.

## Conclusion

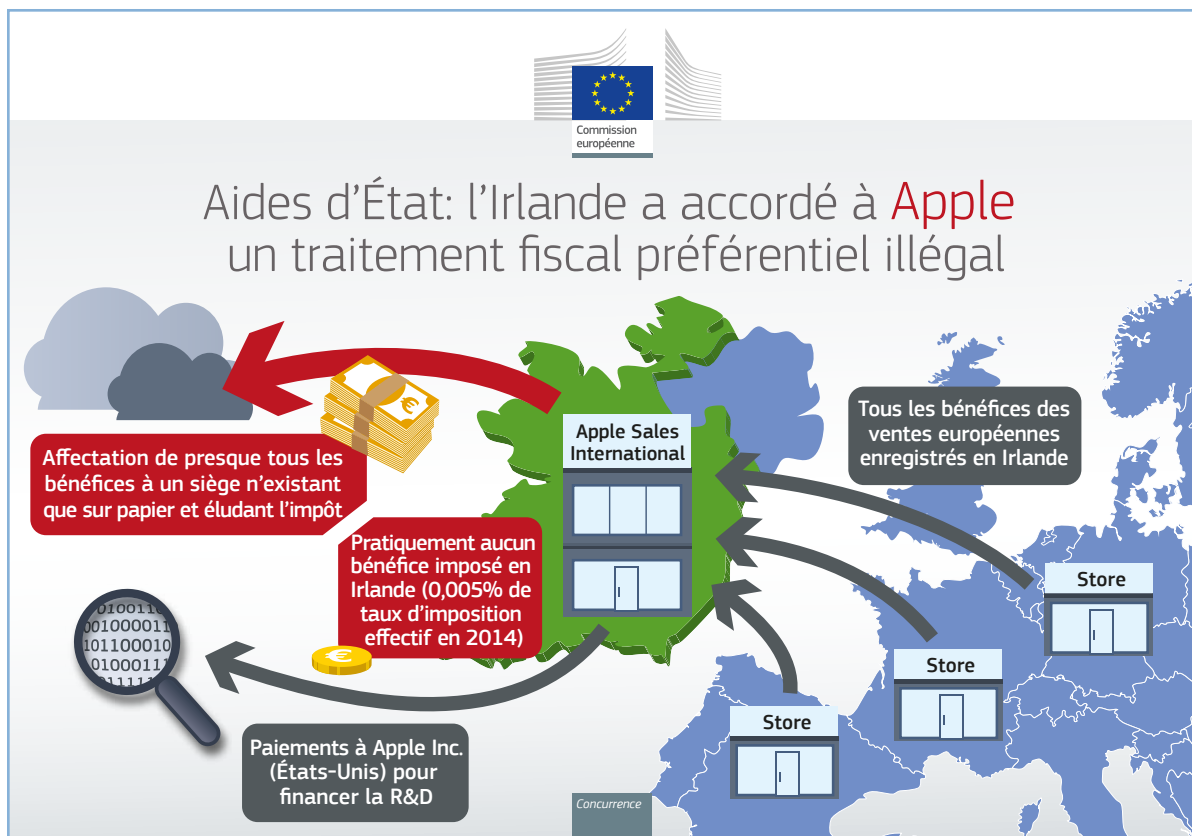
Il sera évidemment intéressant de suivre l'appel de l'Irlande auprès de la Cour de justice de l'Union européenne, l'Irlande considérant que la Commission européenne se serait immiscée dans sa politique fiscale interne.

À la lecture de ce qui précède, on peut aussi se demander ce que gagne l'Irlande à accorder des avantages fiscaux aussi importants aux multinationales. Il semble que ce soit sur le nombre. Selon un article sur le sujet publié sur le site du magazine français *L'Express*, les trois quarts des 50 plus grandes entreprises du secteur technologique paient de l'impôt à l'Irlande et y créent de l'emploi. D'autre part, comme l'a déclaré Bono, le chanteur du groupe U2 à l'hebdomadaire britannique *The Observer* : « C'est ainsi que ces sociétés sont arrivées ici... Nous n'avons pas de ressources naturelles, nous devons attirer les gens. »

Finalement, avec le vent de protectionnisme qui semble actuellement souffler des États-Unis, il sera intéressant de voir l'impact que la décision aura à court et à moyen termes sur les relations américano-européennes. En effet, les États-Unis considèrent les enquêtes de la Commission européenne comme des attaques ciblant de façon disproportionnée les entreprises américaines. Quelle sera la réplique des Américains?

À suivre...

[...] les États-Unis considèrent les enquêtes de la Commission européenne comme des attaques ciblant de façon disproportionnée les entreprises américaines.





**Taj Kudhail**

Avocat

Norton Rose Fulbright Canada  
s.e.n.c.r.l., s.r.l.

taj.kudhail@nortonrosefulbright.com

## Décisions récentes

### L'affaire *Univar* : la Cour canadienne de l'impôt applique la RGAÉ à un dépouillement de surplus transfrontalier

L'article 212.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (« L.I.R. ») est une disposition antiévitement qui vise à empêcher les dépouillements de surplus transfrontaliers par un non-résident. En effet, lorsqu'un non-résident conclut une opération afin d'extraire en franchise d'impôt les surplus d'une société canadienne au-delà du capital versé des actions de la société, ou encore d'augmenter artificiellement le capital versé des actions, l'application de l'article 212.1 L.I.R. a pour conséquence de donner lieu soit à un dividende réputé, soit à une suppression du capital versé des actions, le cas échéant. Il est dans les faits l'équivalent en matière internationale de l'article 84.1 L.I.R.

Le 22 juin 2016, dans l'affaire *Univar Holdco Canada ULC c. La Reine*, 2016 TCC 159 (appel interjeté à la Cour d'appel fédérale), la Cour canadienne de l'impôt (« Cour ») a tranché que la règle générale antiévitement (« RGAÉ ») s'appliquait à une réorganisation d'entreprise par laquelle l'appelante et son groupe de sociétés ont organisé leurs affaires principalement afin de bénéficier de l'exception prévue au paragraphe 212.1(4) L.I.R.

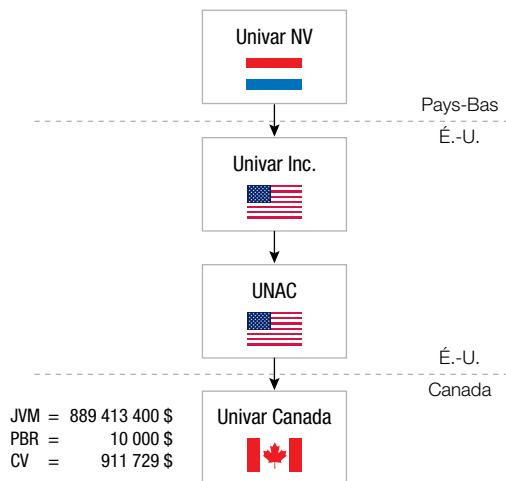
Cette exception, dans sa forme actuelle, prévoit que l'article 212.1 L.I.R. ne s'applique pas lorsqu'une société étrangère dispose des actions d'une société canadienne en faveur d'une autre société canadienne (décrite dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* comme l'acheteur) qui contrôlait la société étrangère immédiatement avant la disposition. Dans le Budget fédéral du 22 mars 2016, il a été proposé que le paragraphe 212.1(4) L.I.R. soit amendé pour prévoir que cette exception est inapplicable lorsqu'une personne nonrésidente détient, directement ou indirectement, les actions de l'acheteur et a un lien de dépendance avec ce dernier.

Malgré le fait que la réorganisation ait eu lieu dans le cadre d'une transaction sans lien de dépendance, la Cour conclut que la série d'opérations effectuée contrecarrait l'objet et l'esprit de l'article 212.1 L.I.R. Ainsi, la cotisation contre l'appelante a été intégralement maintenue.

#### Faits

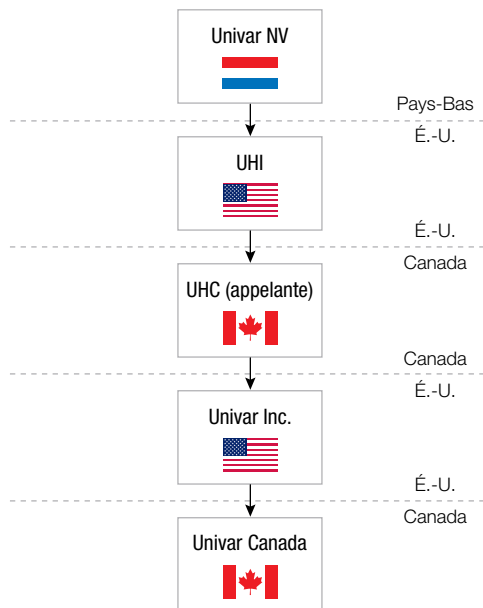
En 2007, CVC Capital Properties (« CVC »), un fonds privé d'investissement du Royaume-Uni, a acquis les actions de Univar NV, une société publique néerlandaise qui distribue des produits chimiques sur le marché mondial, ainsi que ses filiales pour une contrepartie en espèces d'environ 1,5 milliard d'euros. Il n'est pas contesté que CVC et Univar NV n'avaient pas de lien de dépendance au moment de l'acquisition des actions de cette dernière.

Au moment de l'acquisition, la structure des sociétés du groupe Univar NV était la suivante :



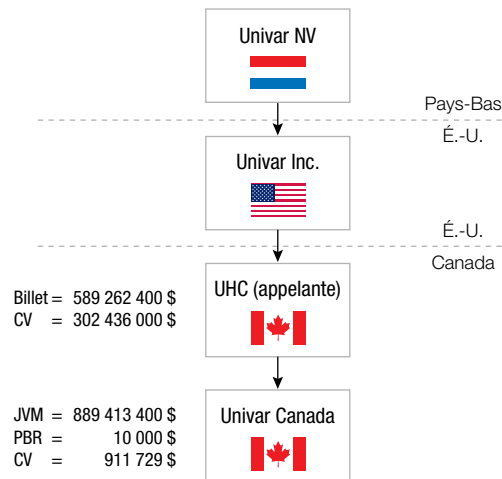
À la suite de l'acquisition, CVC a procédé à une réorganisation du groupe Univar NV. Les étapes entreprises sont décrites en détail aux paragraphes 27 à 40 du jugement. Elles se résument comme suit.

CVC a constitué Univar Holdco Inc. (« UHI »), une filiale américaine à part entière de Univar NV, ainsi que l'appelante à titre de filiale de UHI. La constitution de l'appelante avait comme objectif de bénéficier de l'exemption prévue au paragraphe 212.1(4) L.I.R. en interposant Univar Inc. (la société issue de la fusion de Univar Inc. et UNAC) entre l'appelante et Univar Canada. Suivant ces transactions, en plus des actions que UHI détenait dans le capital-actions de l'appelante, elle détenait également un billet d'un montant de 589 262 400 \$ émis par l'appelante.



Univar Inc. a racheté une partie des actions détenues par l'appelante en contrepartie de l'ensemble des actions de Univar Canada. La disposition des actions de Univar Canada lors de cette étape est celle qui a donné lieu à la cotisation en litige.

L'appelante a ensuite effectué un retour de capital à UHI en lui distribuant les actions de Univar Inc. Cette dernière et UHI ont dès lors fusionné, donnant lieu à la structure suivante :



À la suite de la réorganisation, le capital versé des actions de l'appelante et la dette de l'appelante envers sa société mère (Univar Inc.) avaient une valeur globale équivalente à la juste valeur marchande (JVM) de Univar Canada. L'appelante pouvait ainsi distribuer les surplus de Univar Canada à sa société mère, sans déclencher un dividende réputé ou une retenue d'impôt en vertu de la partie XIII L.I.R.

Selon le ministre du Revenu national (« Ministre »), la série d'opérations effectuée par l'appelante et son groupe constituait un abus de l'article 212.1 L.I.R. et notamment du paragraphe 212.1(4) L.I.R. Par conséquent, le Ministre a cotisé l'appelante, en vertu de la RGAÉ, pour une somme de 29 417 533 \$, c'est-à-dire 5 % (impôt de la partie XIII L.I.R. réduit par la Convention fiscale Canada-É.-U.) du montant du billet émis par l'appelante à Univar Inc. De plus, il a réduit le capital versé des actions de l'appelante de 302 436 000 \$ à 911 729 \$.

## Question litige

L'appelante a admis que la série d'opérations effectuée par CVC donnait lieu à un avantage fiscal. Elle a également admis que la série d'opérations ayant produit cet avantage pouvait être qualifiée d'opération d'évitement. La seule question à trancher par la Cour était donc de savoir si la série d'opérations constituait un abus de l'article 212.1 L.I.R.

## Position des parties

L'appelante a évidemment allégué que la série d'opérations n'était pas un abus de l'article 212.1 L.I.R. Son argumentaire reposait essentiellement sur deux motifs. D'une part, l'appelante a argumenté que l'article 212.1 L.I.R. vise à prévenir le dépouillement de surplus dans le cadre d'une réorganisation **interne**. Or, selon l'appelante, la série d'opérations, d'un point de vue global, faisait partie intégrante de l'acquisition des actions de Univar NV par CVC, laquelle acquisition était sans lien de dépendance.

D'autre part, l'appelante a souligné que le même résultat aurait pu être obtenu autrement, sans attirer l'application de l'article 212.1 L.I.R. Plus particulièrement, CVC aurait pu capitaliser une filiale canadienne à part entière pour faire l'acquisition de Univar Canada. Cette dernière aurait alors pu verser un dividende non imposable à la filiale canadienne, qui aurait ensuite pu verser les fonds à CVC en franchise d'impôt (jusqu'à concurrence du capital versé). CVC a fait valoir qu'elle ne pouvait mettre en place une telle structure pour des raisons d'ordre pratique.

Le Ministre a pris la position inverse, alléguant que l'appelante a abusé du régime général en matière de capital versé dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, auquel l'article 212.1 L.I.R. est intimement lié. Étant donné que l'article 212.1 L.I.R. vise à empêcher la distribution des surplus d'une société en franchise d'impôt au moyen d'une opération visant à distribuer des fonds au-delà d'un investissement initial, la série d'opérations contrecarrait, selon le Ministre, l'objet et l'esprit de l'article 212.1 L.I.R. ainsi que les règles portant sur le capital versé dont est empreinte la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

## Décision

La Cour a donné raison au Ministre, estimant que la série d'opérations contrecarrait les dispositions de l'article 212.1 L.I.R.

Le paragraphe 212.1(4) L.I.R. prévoit que la règle antiévitement édictée à l'article 212.1 L.I.R. « ne s'applique pas aux dispositions, faites par une société non-résidente, d'actions [d'une société résidant au Canada] en faveur [d'une autre société résidant au Canada] qui, immédiatement avant la disposition, contrôlait la société non-résidente ».

La Cour a constaté que le paragraphe 212.1(4) L.I.R. permet une exemption dans un contexte spécifique où les surplus d'une société résidant au Canada demeurent au Canada. Selon la Cour, le paragraphe 212.1(4) L.I.R. ne devrait pas s'appliquer lorsqu'une société non résidente (UHI) détient des actions dans la société acheteuse (appelante).

Pour étayer sa conclusion, la Cour s'est appuyée sur les notes explicatives du ministre des Finances émises dans le cadre du Budget fédéral du 22 mars 2016. Comme cela est mentionné ci-dessus, le budget propose d'amender le paragraphe 212.1(4) L.I.R. afin qu'il ne s'applique pas lorsqu'un non-résident détient, directement ou indirectement, des actions de la société canadienne acheteuse (en l'espèce, l'appelante). Selon les notes explicatives, cet amendement est déclaratif de droit et non constitutif de droit. En effet, les notes affirment que l'amendement précise « la portée voulue de l'exception actuelle » et est proposé « pour veiller à ce [que l'exception] s'applique comme prévu ».

Sans recours à l'exception prévue au paragraphe 212.1(4) L.I.R., la distribution des surplus de Univar Canada à l'extérieur du Canada aurait donné lieu à un dividende réputé et une retenue d'impôt en vertu de la partie XIII L.I.R. Selon la juge, le paragraphe 212.1(4) L.I.R. constitue une exception limitée qui s'applique seulement lorsque la société acheteuse contrôle la société non résidente sans manipuler la structure d'entreprise pour y arriver. L'exception ne peut, selon la Cour, être utilisée pour obtenir un résultat que l'article 212.1 L.I.R. vise *a priori* à empêcher.

**Selon la Cour, le paragraphe 212.1(4) L.I.R. ne devrait pas s'appliquer lorsqu'une société non résidente détient des actions dans la société acheteuse.**

Ce qui importe, selon la Cour, c'est qu'au moment où les opérations d'évitement ont eu lieu, les parties ont transigé avec lien de dépendance.

Avant de disposer de l'appel, la Cour a abordé les deux arguments soulevés par l'appelante. Elle n'a pas jugé pertinent le fait que l'acquisition des actions de Univar NV soit faite par CVC par l'entremise d'une transaction sans lien de dépendance. Ce qui importe, selon la Cour, c'est qu'au moment où les opérations d'évitement ont eu lieu, les parties ont transigé avec lien de dépendance.

Quant à l'argument selon lequel un résultat identique aurait pu être obtenu en créant un véhicule d'acquisition canadien pour faire l'acquisition des actions de Univar Canada, la Cour s'est limitée à dire qu'en l'espèce, il doit être constaté que l'appelante n'a pas mis en œuvre une telle structure et qu'en droit fiscal, la forme a de l'importance.

## Commentaires

Étant donné que l'appelante a déposé un avis d'appel à la Cour d'appel fédérale, il serait intéressant de voir l'analyse que fera cette cour de certaines questions importantes.

Premièrement, il serait pertinent d'établir à quel point l'acquisition sans lien de dépendance par CVC des actions de Univar NV a une influence sur l'application ou non de la RGAÉ.

À la base, l'article 212.1 L.I.R. est une disposition qui vise à empêcher un dépouillement de surplus entre des parties qui ont un lien de dépendance. Par conséquent, bien que la Cour ait souligné à juste titre que les parties avaient un lien de dépendance au moment de la réorganisation des sociétés, on peut se demander si une série d'opérations déclenchée au départ par une transaction sans lien de dépendance (l'acquisition des actions de Univar NV par CVC) peut constituer un abus de l'article 212.1 L.I.R.

Deuxièmement, il y a lieu de se demander selon quels paramètres la Cour peut faire reposer une portion de ses motifs sur des notes explicatives portant sur une nouvelle version de la disposition en cause et sur laquelle porte le litige. Dans les notes explicatives publiées dans le cadre du Budget fédéral 2016, le ministère des Finances soutient que l'amendement proposé au paragraphe 212.1(4) L.I.R. – c'est-à-dire la non-application de l'exception lorsqu'un non-résident détient, directement ou indirectement, des actions de la société canadienne acheteuse – ne fait que « préciser la portée voulue de l'exception actuelle ».

Le paragraphe 212.1(4) L.I.R., comme le souligne le juge, a été adopté en 1978 sans notes explicatives. Lorsque ces notes sont rédigées de façon contemporaine à l'adoption d'une disposition, il peut être permis de prétendre qu'elles reflètent l'intention du législateur de l'époque. Par contre, lorsque, comme dans le cas présent, un document gouvernemental explique la politique et la portée d'une disposition près de 40 ans suivant son adoption, il y a lieu de se demander quel poids les tribunaux doivent donner à ces notes explicatives. En espérant que la Cour d'appel fédérale abordera ces questions.

## Planification financière

### Avantages imposables pour les actionnaires et caractère raisonnable du taux d'intérêt – Deux causes importantes pour les conseillers en fiscalité et en assurances

Cet article traite de deux causes récentes qui intéresseront tous ceux qui doivent donner des informations de nature fiscale.

La première cause porte sur la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *La Reine c. Golini*, 2016 CCI 174 (« *Golini* »), et la seconde cause porte sur la décision de la Cour du Banc de la Reine de l'Alberta dans l'affaire *ENMAX Energy Corp. c. Alberta*, 2016 ABQB 334 (« *ENMAX* »).

#### L'affaire *Golini*

Cette cause porte sur une série d'opérations complexes qui ont eu lieu entre 2006 et 2008 concernant une police d'assurance vie et une rente ayant servi à garantir un prêt de 6 M\$ octroyé à un actionnaire, Paul Golini, par une société canadienne (« *Metropac* »). Les contrats d'assurance et de rente, tous deux souscrits auprès d'assureurs extraterritoriaux, étaient détenus par la société de M. Golini (« *Gesco* »). La rente versait des arrérages de 400 000 \$ par an à *Gesco*, somme correspondant au montant des primes d'assurance. Les arrérages étaient payables pendant 15 ans ou jusqu'au décès de M. Golini, s'il survenait avant la fin de cette période (M. Golini est toujours en vie). Contrairement aux rentes généralement offertes sur le marché, dans ce cas-ci le taux d'intérêt interne que le titulaire de la rente prévoyait toucher était négatif, puisque le total prévu des arrérages de rente à recevoir serait inférieur à la prime unique à payer.

*Gesco* était garante du prêt octroyé à M. Golini et a cédé la rente et la police d'assurance vie en garantie, selon une entente de financement sans recours. Autrement dit, le prêteur ne pourrait réclamer aucun autre actif en cas de défaut de paiement. En contrepartie de la garantie, M. Golini payait des frais annuels de 40 000 \$ à *Gesco*.

M. Golini s'est servi des sommes empruntées pour acheter des actions d'une société fermée. Cela lui a permis de déduire les frais d'intérêt applicables de son revenu personnel.

L'Agence du revenu du Canada (« *ARC* ») a présenté plusieurs arguments pour contester la déclaration de revenus de 2008 de M. Golini, dont l'un a été retenu par la Cour canadienne de l'impôt dans sa décision datée du 19 juillet 2016. La Cour a déterminé que M. Golini avait reçu un avantage imposable de 5,4 M\$, soit le montant des primes d'assurance payées par *Gesco* sur la période de 15 ans susmentionnée, moins les frais de garantie payés par M. Golini sur cette même période.

À première vue, cette stratégie ressemble à d'autres formules faisant appel à une police d'assurance détenue par une société pour garantir un prêt octroyé à un actionnaire, même si dans ce cas-ci l'opération comprenait l'utilisation d'une rente. Toutefois, plusieurs éléments distinguent l'affaire *Golini* des structures plus conventionnelles :



**Peter Everett**

Avocat, AVA, TEP, FEA  
Vice-président, Services  
de planification  
Conseils PPI  
peverett@ppi.ca



**Jocelyne Gagnon**

AVA, M. Fisc., Pl. Fin., FEA  
Vice-présidente, Services  
de planification – Québec  
Conseils PPI  
jgagnon@ppi.ca

**L'emprunteur n'avait pas lui-même l'obligation légale de rembourser le prêt.**

- Selon les conditions du prêt octroyé à M. Golini, Metropac ne pouvait exercer de recours qu'à l'égard des contrats de rente et d'assurance détenus par Gesco et toutes les parties semblaient convenir que Gesco finirait par acquitter la dette à l'aide des sommes touchées au décès de M. Golini. L'emprunteur n'avait pas lui-même l'obligation légale de rembourser le prêt. Ce fait contraste avec la plupart des stratégies de financement par emprunt, dans le cadre desquelles le particulier emprunteur est assujéti à une vérification financière initiale suivie de vérifications périodiques (ouvrant la possibilité qu'il soit refusé); il a l'obligation de rembourser l'emprunt et sera redevable à la société si celle-ci rembourse le prêt en son nom aux termes de la garantie.
- Les contrats de rente et d'assurance ne semblent pas avoir été établis selon des conditions raisonnables sur le plan commercial. En fait, le juge a noté qu'aucun des documents déposés n'attestait la proposition de Gesco pour l'un ou l'autre des contrats. La rente n'aurait pas été souscrite si ce n'avait été des avantages fiscaux que M. Golini retirait des opérations. En outre, le montant des primes d'assurance (400 000 \$ par an pendant 15 ans, soit 6 M\$) était égal à celui du montant d'assurance. Donc, il n'y avait pas de montant d'assurance en excédent du montant du prêt, puisque le capital payable au décès de M. Golini devait toujours être égal au montant du prêt et des intérêts cumulés. Cela contraste de nouveau avec la plupart des stratégies de financement par emprunt, qui prévoient habituellement un montant d'assurance vie devant servir à d'autres fins, notamment pour la planification successorale.
- Un témoin n'avait aucun souvenir que la police d'assurance n'eût fait l'objet d'une proposition ni d'une tarification médicale. Aucun document attestant l'un ou l'autre de ces éléments n'a été présenté au tribunal.
- Avant qu'il ne soit versé à M. Golini, le montant du prêt a fait le tour de plusieurs institutions financières, la plupart à l'étranger, qui semblaient être apparentées ou servir de facilitateur sans volonté indépendante. Cela a renforcé, dans l'esprit du juge, l'impression que les opérations étaient prédestinées et qu'elles n'étaient pas assujétiées à des modalités acceptables, ni au risque commercial normal, ni aux principes d'imputabilité.

**Les contrats de rente et d'assurance ne semblent pas avoir été établis selon des conditions raisonnables sur le plan commercial.**

Les faits de l'affaire *Golini*, résumés brièvement ci-dessus, étaient fortement défavorables au contribuable et contrastaient de plusieurs façons importantes avec la plupart des stratégies de financement par emprunt faisant appel à l'assurance détenue par une société pour garantir un prêt personnel à un actionnaire. Pour ce qui est des stratégies de financement par emprunt conventionnelles, nous nous reportons à la position énoncée par l'ARC lors de la table ronde de la Conference for Advanced Life Underwriting (CALU) en 2006, qui veut que lorsque l'actionnaire paie des frais raisonnables à la société en contrepartie de la garantie, celle-ci ne constitue pas en elle-même un avantage imposable.

En date du présent article, la décision rendue dans l'affaire *Golini* n'a pas été portée en appel par le contribuable.

## L'affaire ENMAX

Cette affaire porte sur la décision rendue en faveur de deux sociétés, contre le ministère des Finances de l'Alberta (« Ministère »), qui estimait que le taux d'intérêt des prêts consentis entre sociétés liées était déraisonnablement élevé. La décision devrait être utile dans le contexte des différends avec l'ARC sur le caractère raisonnable des taux d'intérêt.

Enmax Corporation (« Enmax ») est une société de services publics en propriété exclusive de la Ville de Calgary qui exerce ses activités par l'intermédiaire de diverses filiales, dont deux (« filiales ») étaient les demandeurs en appel dans ce dossier. L'affaire portait sur le caractère raisonnable des intérêts payés par les filiales sur les prêts accordés par Enmax en 2004, 2006 et 2007. Les taux exigés par Enmax sur ces prêts allaient de 10 % à 11 % et les intérêts étaient déduits du revenu des filiales. Il faut noter qu'en qualité de sociétés publiques, Enmax et les filiales ne sont pas assujetties à l'impôt. Cependant, elles doivent effectuer des « paiements versés en remplacement d'impôt » dans un fonds d'équité (*blancing pool*) qui a pour but d'égaliser les conditions de concurrence entre les entités qui paient de l'impôt et celles qui n'en paient pas. Les déductions déclarées par les filiales sont l'équivalent des déductions fiscales, puisqu'elles réduisent le montant à verser dans le fonds d'équité. L'alinéa 20(1)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui expose les principales règles sur la déductibilité des intérêts, s'appliquait dans ce cas-ci. Le Ministère affirmait qu'un taux raisonnable aurait été d'environ 5 % et que le droit de déduction des filiales devrait être limité en conséquence. La procédure était un appel de la décision du Ministère.

Enmax a présenté des documents attestant que chaque prêt avait fait l'objet de recherches et d'analyses du marché pour déterminer le taux d'intérêt approprié. Ces analyses comprenaient l'examen des pratiques d'autres sociétés qui émettent des titres de créance de qualité inférieure dans le marché privé, ainsi que du marché public des titres de créance de qualité équivalente. Un énoncé des prix détaillés avait été préparé à chacune des années en question. Les énoncés des années 2004, 2006 et 2007 arrivaient à la conclusion que le taux d'intérêt approprié était respectivement de 11,5 %, 10,3 % et 9,9 %.

Enmax soutenait que la Cour devrait s'en remettre au discernement de la direction pour ce qui est de l'établissement du taux d'intérêt, sauf si elle concluait que ce taux n'était pas raisonnable. La Couronne a fait valoir qu'elle devrait avoir le droit de s'interroger pour savoir si un montant est raisonnable et de substituer son propre taux lorsqu'elle estime que le taux original n'est pas raisonnable.

Au total, les filiales et la Couronne ont présenté six témoins experts pour appuyer leurs points de vue respectifs. La Cour a conclu que le montant à payer dans des conditions similaires peut « alimenter l'analyse », mais ne dicte pas nécessairement ce qui est raisonnable dans une autre situation. Autrement dit, il peut être raisonnable dans certains cas de payer davantage que ce que les autres sociétés non liées paient généralement.

## CRÉEZ UN HÉRITAGE POUR VOS CLIENTS ...

Conseils PPI dessert le marché canadien des clients fortunés qui ont des besoins particuliers. Les besoins complexes de ces clients requièrent des stratégies de planification élaborées qui peuvent être fournies conjointement par l'équipe de Conseils PPI et ses associés (conseillers en assurance).

Nous jumelons notre expertise en planification fiscale et successorale avec nos connaissances approfondies dans le domaine de l'assurance vie en offrant des solutions sur mesure.

Des ressources sans pareilles à portée de la main.

[www.conseilspipi.ca](http://www.conseilspipi.ca)

Vancouver Toronto  
Calgary Montréal  
Edmonton Halifax



**Conseils PPI**

Le dossier *ENMAX* est utile dans la mesure où il a permis de défaire l'argument voulant que la Couronne ait le droit de substituer sa propre définition de ce qui est « raisonnable » à celle dont les parties ont convenu entre elles. La Cour a fait plusieurs références à la décision de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622 (« *Shell* »). La Cour a précisé que l'arrêt *Shell* n'a pas établi que le prix courant entre sociétés non liées détermine ce qui est raisonnable, mais plutôt qu'il n'est qu'un simple indicateur de ce qui est raisonnable. La décision dans l'arrêt *Shell* n'exige pas non plus qu'une opération soit tenue de respecter une norme de marché déterminée dans le cadre d'une opération entièrement différente. La position de la Cour a favorisé les filiales dans l'affaire *ENMAX* et serait aussi utile aux contribuables devant présenter des pièces attestant le caractère raisonnable du taux d'intérêt appliqué à un prêt. Les filiales ont été autorisées à contester la décision du Ministère. Toutefois, cette cause a été portée en appel par le Ministère.

En conclusion, les faits dans l'affaire *Golini* étaient fortement défavorables au contribuable et contrastaient de plusieurs façons avec la plupart des leviers financiers utilisant une police d'assurance vie détenue par une société pour garantir un prêt personnel à l'actionnaire.

La cause *ENMAX* est utile en ce sens qu'elle a permis de défaire l'argument selon lequel la Couronne peut substituer sa propre définition de ce qui est « raisonnable » à celle dont les parties ont convenu entre elles.



Jean-François Racine

Avocat, M. Fisc.  
Directeur principal, Fiscalité  
KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.  
jrachine@kpmg.ca

## Saviez-vous que...

### Immobilisations admissibles : quelques éléments à savoir avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017

Le remplacement des règles s'appliquant aux immobilisations admissibles par une nouvelle catégorie de biens amortissables a soulevé plusieurs interrogations depuis le dépôt du Budget fédéral de 2016. À la suite du dépôt du budget, des propositions législatives (29 juillet 2016) de même qu'un avis de motion de voies et moyens (21 octobre 2016) ont été déposés en prévision de la mise en œuvre des mesures budgétaires. Voici quelques éléments à prendre en considération en prévision de l'entrée en vigueur de ces nouvelles règles le 1<sup>er</sup> janvier 2017.

#### Effet de l'élément A.1 – Transfert à une personne ayant un lien de dépendance

Selon les règles actuelles, lorsqu'une personne transfère une immobilisation admissible à un contribuable avec lequel elle a un lien de dépendance, ce contribuable doit retrancher au solde de son montant cumulatif des immobilisations admissibles (« MCIA ») la moitié du gain calculé selon l'alinéa 14(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (« L.I.R. ») par le cédant. Dans la mesure où le contribuable dispose de cette immobilisation admissible au cours d'une année d'imposition, la réduction appliquée au solde de MCIA (qui correspond à la moitié du gain calculé par le cédant) ne doit plus être prise en considération. Ce rajustement s'effectue par le biais de l'élément A.1 de la définition de MCIA dans le cadre du calcul de l'élément A. Le fait que le solde de MCIA soit majoré fait donc en sorte de réduire l'inclusion au revenu calculé selon l'alinéa 14(1)b) L.I.R. lors de la disposition subséquente de l'immobilisation admissible.

En l'absence d'une règle particulière, lors d'une disposition subséquente d'un bien de la catégorie 14.1 après le 1<sup>er</sup> janvier 2017 par un contribuable, une inclusion excessive au revenu pourrait avoir lieu si cette immobilisation a été acquise par le contribuable avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017 d'une personne avec qui il avait un lien de dépendance et que l'élément A.1 a réduit le solde du MCIA du contribuable avant cette date. Aucune règle à cet égard n'était prévue dans le Budget fédéral de 2016. Toutefois selon l'avis de motion de voies et moyens du 21 octobre 2016 (qui reprend les mesures décrites dans les propositions législatives du 29 juillet 2016 publiées par le ministère des Finances), l'alinéa 13(42)a) L.I.R. prévoit que le coût en capital du bien pour le contribuable est réputé être augmenté des 4/3 du montant dont aurait augmenté l'élément A à la définition de MCIA s'il y avait eu une disposition avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017. Cette présomption s'applique aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, sauf en ce qui concerne les règles relatives à l'amortissement. Il est donc important de documenter l'effet de l'élément A.1 sur le solde de MCIA avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017 puisque l'application de l'alinéa 13(42)a) L.I.R. et la majoration du coût en capital en découlant ne pourraient avoir lieu que dans plusieurs années.

Il est donc important de documenter l'effet de l'élément A.1 sur le solde de MCIA avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017 puisque l'application de l'alinéa 13(42)a) L.I.R. et la majoration du coût en capital en découlant ne pourraient avoir lieu que dans plusieurs années.

## Effet sur le calcul des surplus d'une société étrangère affiliée

Le paragraphe 5907(2.1) du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (« R.I.R. ») prévoit un choix selon lequel un contribuable peut considérer l'amortissement comptable plutôt que l'amortissement fiscal aux fins du calcul des surplus d'une société étrangère affiliée. Ce choix est permis uniquement à l'égard des immobilisations et des avoirs miniers étrangers. Plus particulièrement, ce choix n'est pas disponible en ce qui concerne une immobilisation admissible. Cependant, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017, les immobilisations admissibles seront des immobilisations de sorte qu'il existe une possibilité de planification afin d'optimiser le calcul des soldes de surplus. Toutefois, la nouvelle classification fiscale des biens qui seront inclus dans la catégorie 14.1 à titre d'immobilisations pourrait également donner lieu à des effets indésirables pour un contribuable ayant précédemment fait le choix décrit au paragraphe 5907(2.1) R.I.R. en raison de l'effet rétroactif du choix. De plus, la décision d'effectuer ou non ce choix doit être prise avec soin puisque ce choix ne peut être révoqué.

## Harmonisation du Québec

Pour conclure, mentionnons que le *Bulletin d'information* 2016-5, « Harmonisation à diverses mesures annoncées dans le Budget fédéral du 22 mars 2016 », émis le 6 mai 2016 par le ministère des Finances du Québec indique que le remplacement des règles actuelles relatives aux immobilisations admissibles par une nouvelle catégorie de biens amortissables sera inclus dans la *Loi sur les impôts*.



## Retrouvez les plus brillants spécialistes en fiscalité au Canada à un seul et même endroit

Seul Taxnet Pro vous permet d'accéder aux analyses et aux commentaires exclusifs de McCarthy Tétrault ainsi qu'aux perspectives d'autres grands fiscalistes, comme David M. Sherman, afin de suivre l'évolution du paysage fiscal. La section Commentaires de Taxnet Pro a été bonifiée pour vous donner accès au contenu de Federated Press.

### Arrivée de Federated Press sur Taxnet Pro™

Des conseils et articles techniques, concis, écrits et révisés par des experts canadiens de renom en fiscalité, s'ajoutent à notre offre incomparable de produits et feront désormais partie de nos multiples collections en ligne. Ils seront dorénavant accessibles sur Taxnet Pro, notre principal service de recherche en fiscalité à l'intention des professionnels, afin de vous permettre de saisir rapidement les enjeux. Grâce à l'ajout du contenu de Federated Press de Thomson Reuters sur Taxnet Pro, vous accédez à un niveau d'information et d'orientation fiscales sans précédent.

Émettez une opinion plus éclairée en accédant à cette offre fiscale inégalée sur le marché canadien.

Pour en savoir plus, visitez le [www.gettaxnetpro.com/federated-press-fr](http://www.gettaxnetpro.com/federated-press-fr)

## Des nouvelles de nos membres

M<sup>e</sup> Emilie Dion Roy, notaire, M. Fisc., M<sup>me</sup> Claudine Gagné, CPA, CGA, M. Fisc., M<sup>e</sup> Catherine Nguyen, avocate, DESS fisc., et M<sup>me</sup> Isabelle Paré, CPA, CA, LL.M. fisc., se sont jointes au service de la fiscalité chez Hardy, Normand & Associés, s.e.n.c.r.l.

M. Jean-François Thuot, CPA, CGA, M. Fisc., est maintenant associé, Fiscalité chez PwC.



M<sup>e</sup> Emilie Dion Roy  
Notaire, M. Fisc.



M. Jean-François Thuot  
CPA, CGA, M. Fisc.

**apff**

association de  
planification fiscale  
et financière

*En cette période de réjouissances,  
l'APFF offre ses meilleurs vœux de prospérité et de bonheur  
à tous ses membres et remercie en particulier tous ses bénévoles  
(auteurs, conférenciers, membres des comités et du conseil d'administration)  
de leur contribution inestimable, ainsi que ses commanditaires.*

***Bonne année 2017!***

À chaque numéro de *Stratège*, nous mettons un espace à votre disposition pour informer nos membres des nouvelles les concernant. Un collègue a eu une promotion, vous avez un nouvel emploi, de nouvelles responsabilités? Faites-nous parvenir un court texte à [apff@apff.org](mailto:apff@apff.org).

# stratège

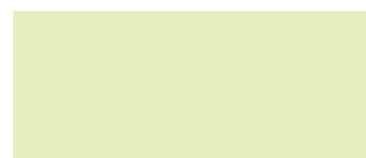
## À l'APFF...

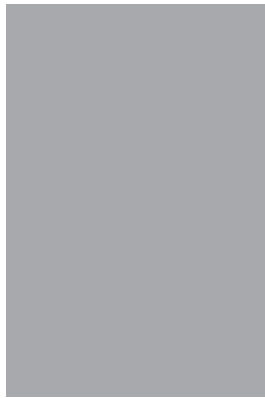
Les 5, 6 et 7 octobre 2016, sous le thème *L'APFF complice de votre expertise*, s'est tenu à Montréal le 41<sup>e</sup> congrès de l'APFF présidé par M. Yves Coallier, B.A.A. Fin. Int'l, M. Fisc., président, GCI Tandem inc., membre du cabinet de fiscalité GALLANT.

Le congrès a réuni quelque 950 personnes, atteignant ainsi un nombre record de participants.

L'APFF tient à remercier sincèrement les membres du comité organisateur, les animateurs, les conférenciers, les commanditaires ainsi que tous les participants qui ont grandement contribué à la réussite de cet événement annuel.

Également, le 20 octobre 2016, La relève de l'APFF a eu la chance d'accueillir lors de son cocktail de la rentrée M. Jean-Martin Aussant sous le thème de l'économie du Québec.





Photos par : Andrew Moniatowicz ([www.andrewmonia.com](http://www.andrewmonia.com)) et Alexandre Guelaud (APFF)

# Membres corporatifs APFF 2016

ALMA CONSULTING GROUP CANADA INC.	ENGEL CHEVALIER – PROTECTION DU PATRIMOINE	LANOUE TAILLEFER AUDET INC.
ALTRO LEVY S.E.N.C.R.L.	EY	LAPOINTE ROSENSTEIN MARCHAND MELANÇON, S.E.N.C.R.L.
AMYOT GÉLINAS	FASKEN MARTINEAU DUMOULIN S.E.N.C.R.L., S.R.L.	LAVERY
BANQUE LAURENTIENNE DU CANADA	FBL	LEMIEUX CANTIN S.E.N.C.R.L.
BANQUE NATIONALE GESTION PRIVÉE 1859	FÉDÉRATION DES CAISSES DESJARDINS DU QUÉBEC	LEMIEUX NOLET, COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS S.E.N.C.R.L.
BDO CANADA S.R.L./S.E.N.C.R.L.	FIDUCIE DESJARDINS INC.	LJT AVOCATS
BELL CANADA	FINANCIÈRE MANUVIE	MALLETTE S.E.N.C.R.L.
BLAKE, CASSELS & GRAYDON S.E.N.C.R.L./S.R.L.	FINANCIÈRE SUN LIFE	MNP S.E.N.C.R.L., S.R.L.
BLUE BRIDGE	FISC-CAP, SERVICES CONSEILS INC.	OPTION FORTUNE, CABINET DE SERVICES FINANCIERS ET DE GESTION DE PATRIMOINE
BMO ASSURANCE	FONDAFIP	OSLER, HOSKIN & HARCOURT S.E.N.C.R.L./S.R.L.
BMO GROUPE FINANCIER	GALLANT & ASSOCIÉS S.E.N.C.R.L.	PETRIE RAYMOND, CPA S.E.N.C.R.L.
BRASSARD GOULET YARGEAU, SERVICES FINANCIERS INTÉGRÉS	GAZ MÉTRO	PREMTEC – GÉNIE-CONSEIL EN CRÉDITS D'IMPÔT DE RS & DE
CANADIEN NATIONAL	GESTION PRIVÉE DE PATRIMOINE CIBC	PSB BOISJOLI S.E.N.C.R.L./S.R.L.
CENTRE QUÉBÉCOIS DE FORMATION EN FISCALITÉ – CQFF INC.	GROUPE CLOUTIER INC.	PWC
CHAMBRE DE LA SÉCURITÉ FINANCIÈRE	GROUPE FINANCIER MULTI COURTAGE INC.	RAYMOND CHABOT GRANT THORNTON S.E.N.C.R.L.
CHAMBRE DES NOTAIRES DU QUÉBEC	HARDY, NORMAND & ASSOCIÉS, S.E.N.C.R.L.	RICHARDSON GMP LTÉE
CIRQUE DU SOLEIL	INDUSTRIELLE ALLIANCE, ASSURANCE ET SERVICES FINANCIERS INC.	RICHTER
CONSEILS PPI	INOVEX CONSEILS INC.	RIO TINTO CANADA
CONSEILLERS T.E.	INSTITUT QUÉBÉCOIS DE PLANIFICATION FINANCIÈRE (IQPF)	RYAN ULC
CROWE BGK	INTACT CORPORATION FINANCIÈRE	SERVICES DE GESTION DE PATRIMOINE RBC/DOMINION VALEURS MOBILIÈRES
DE GRANDPRÉ CHAIT S.E.N.C.R.L.	INVESTISSEMENT QUÉBEC	SERGE-HUGUES OUMET, CPA INC.
DELOITTE S.E.N.C.R.L./S.R.L.	INVESTISSEMENTS MANUVIE	STEIN MONAST S.E.N.C.R.L.
DEMERS BEAULNE S.E.N.C.R.L.	IVARI	THOMSON REUTERS
DENTONS CANADA S.E.N.C.R.L.	JORON VEILLEUX INC.	VILLENEUVE VENNE S.E.N.C.R.L.
DESJARDINS SÉCURITÉ FINANCIÈRE – MONTRÉAL	KPMG S.R.L./S.E.N.C.R.L.	WOLTERS KLUWER
DRTP SERVICES-CONSEILS INC.	LA CAPITALE GROUPE FINANCIER INC.	
EKITAS	LA COOP FÉDÉRÉE	

# UN REER+ POUR EN FAIRE PLUS



## TOUT LE CRÉDIT VOUS REVIENT

Lorsque vous épargnez dans votre REER au Fonds de solidarité FTQ, **vous bénéficiez de 30 % d'économies d'impôt supplémentaires.**

De plus, le Fonds a une mission unique : aider l'économie du Québec. En investissant dans votre REER au Fonds, vous posez un geste solidaire.

## QU'ATTENDEZ-VOUS POUR ÉPARGNER ?

	UN REER AILLEURS	UN REER AU FONDS
Votre épargne annuelle	1 000 \$	1 000 \$
Déduction REER	371 \$	371 \$
Économies d'impôt supplémentaires au Fonds	Sans objet	300 \$
Ce qu'il vous en coûte réellement	629 \$	329 \$ ou 12,65 \$ par paie

Note : exemple pour une personne ayant un revenu annuel de 47 000 \$ et 26 paies par année. Les montants calculés sont des estimations qui peuvent varier selon votre situation fiscale. Les crédits d'impôt accordés aux actionnaires du Fonds pour l'année d'imposition 2016 sont de 15 % au Québec et de 15 % au fédéral.

## GRÂCE À LA RETENUE SUR LE SALAIRE, ÉPARGNER EST PLUS FACILE ET PLUS AVANTAGEUX

À chaque paie, vous cotisez un montant fixe à votre REER

- vous fixez vous-même le montant de la retenue ;
- vous pouvez modifier ou cesser la retenue en tout temps ;
- pas de paie ? Pas de retenue ;
- vous pouvez bénéficier des économies d'impôt à chaque paie !

Vous pouvez également choisir de contribuer à votre REER par prélèvement bancaire automatique : c'est une solution d'épargne efficace et flexible !

**Bénéficiez de 30 % d'économies d'impôt supplémentaires.**

## + D'ARGENT DANS VOS POCHEs



**FONDS**  
de solidarité FTQ

1 800 567-FONDS (3663)

f t y FondsFTQ

---

# ON GÈRE VOS AFFAIRES COMME SI C'ÉTAIT LES NÔTRES.

---

Seul cabinet d'avocats québécois à se classer parmi les sociétés les mieux gérées au Canada pour une 9<sup>e</sup> année consécutive. Membre du Club Platine.



PRATIQUER AUTREMENT

bcf.ca