



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

FLASH FISCAL ^{MD}

20 mars 2009
Vol. 17, n° 11

Responsable

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

Coordonnatrice

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

Équipe de rédaction

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

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

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

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

M^e Philip Hazeltine, avocat
LAVERY, DE BILLY S.E.N.C.R.L. AVOCATS

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

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

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

ACTUALITÉS

■ FÉDÉRAL

• Taux d'intérêt prescrits pour le deuxième trimestre

L'ARC a annoncé les taux d'intérêt prescrits qui s'appliqueront pour le deuxième trimestre de 2009. Ces taux, qui seront en vigueur du 1^{er} avril au 30 juin 2009, sont en baisse par rapport au premier trimestre de 2009. Le taux d'intérêt applicable aux montants impayés d'impôt passe à 5 % et celui applicable aux paiements en trop passe à 3 %. Un taux d'intérêt de 1 % sera utilisé pour le calcul des avantages imposables qui sont accordés aux employés et aux actionnaires sous forme de prêts sans intérêt et de prêts à faible taux d'intérêt.

<http://www.cra-arc.gc.ca/nwsrm/rlss/2009/m03/nr090304-fra.html>

■ QUÉBEC

La ministre des Finances et ministre responsable des infrastructures du Québec, Madame Monique Jérôme-Forget, a déposé le Budget 2009-2010 à l'Assemblée nationale le 19 mars 2009.

Vous pouvez trouver une copie du résumé de ce budget sur le site Internet de l'apff à l'adresse suivante : <http://bulletin.apff.org/T/OFC4/LS/28/300200/oz0CK8/1/216922/ks7lpuRm.html>

JURISPRUDENCE

■ QUÉBEC

• Affaire *SMRQ c. De Courval* (2009 QCCA 409) – La Cour d'appel du Québec analyse de nouveau la priorité de la Loi sur la faillite et l'insolvabilité sur la fiducie présumée créée en vertu de la Loi sur le ministère du Revenu

Le 10 juillet 2006, la Banque Laurentienne a reçu du ministre du Revenu du Québec un avis de tiers-saisi en vertu des articles 15 à 15.8 L.M.R. en raison de retenues à la source et de TVQ perçues et non remises par la société Service garantie Québec inc. (ci-après « débitrice »). Le même jour, la débitrice a déposé un avis d'intention de faire une proposition à ses créanciers. À la suite de certaines omissions, la débitrice est présumée avoir fait cession de ses biens le 10 juillet 2006.

Selon le ministre du Revenu, l'avis expédié à la banque constituait une revendication qui a cristallisé la charge flottante créée par la fiducie présumée (en vertu de l'article 20 L.M.R.) sur les sommes déposées dans le compte de banque de la débitrice. La banque détenait donc ces sommes non pas pour la débitrice, mais bien pour le ministre, de telle sorte qu'il y avait eu exécution de la fiducie présumée avant la faillite. Ne faisant plus partie du patrimoine de la débitrice au jour de la faillite, les sommes détenues au compte de banque échappaient donc à l'article 70 L.F.I.

Selon la Cour d'appel du Québec, quoiqu'il y eût une présomption selon laquelle les montants détenus par la banque étaient détenus en fiducie pour l'État, les montants perçus par la débitrice avaient été confondus dans le compte de banque avec d'autres sommes. Il ne s'agissait donc que d'une fiducie créée par l'effet de la Loi sur le ministère du Revenu et non d'une fiducie réelle. Par conséquent, les sommes sont demeurées dans le patrimoine de la débitrice aux fins de l'article 67 L.F.I.



Par ailleurs, faisant référence notamment à l'arrêt *Giguère (Syndic de) c. Lloyd Woodfine*, la Cour d'appel du Québec a conclu que l'avis du ministre représentait une « autre procédure » au sens de l'article 70 L.F.I. Puisqu'il n'y a pas eu paiement au créancier avant la date de la faillite, les sommes saisies sont demeurées dans le patrimoine de la débitrice et la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* a conservé sa priorité.

Le ministre du Revenu a invoqué certaines décisions rendues au soutien de sa position, dont l'arrêt *Alberta (Treasury Branches) c. MRN*, décision rendue par la Cour suprême, et l'arrêt *Bank of Montreal c. Attorney General of Canada*, décision rendue par la Cour d'appel d'Ontario. La Cour d'appel a cependant rejeté l'application de ces jugements étant donné, notamment, que les faits en litige étaient survenus avant les modifications apportées à la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* de 1992, par le biais desquelles le législateur a clairement indiqué que les créances fiscales sont des créances ordinaires, sauf en ce qui a trait à certaines exceptions spécifiques.

POSITIONS ADMINISTRATIVES

■ FÉDÉRAL

- **L'ARC applique les conclusions de l'affaire *Crédit Ford* voulant que le capital-actions aux fins de la Partie I.3 L.I.R. corresponde à celui figurant aux états financiers dont la présentation est conforme aux PCGR (par. 85(1), 181(3) et 181.2(3) L.I.R.)**

Canco, une société canadienne imposable, procède à l'acquisition d'actifs. En contrepartie, elle émet des actions de son capital-actions en faveur des vendeurs. La transaction s'est effectuée à la JVM et les parties n'ont pas fait de choix en vertu du paragraphe 85(1) L.I.R. Aux fins comptables, Canco a comptabilisé la transaction à la valeur comptable conformément au chapitre 3840 sur les opérations entre apparentés du *Manuel de l'ICCA*. Ainsi, dans le bilan dressé conformément aux PCGR et vérifié par une firme d'experts-comptables, un montant représentant la valeur comptable des actifs a été présenté au débit des immobilisations et un montant équivalent a été présenté au crédit du compte capital-actions émis et payé pour les actions nouvellement émises.

Le sous-alinéa 181(3)b(i) L.I.R. prévoit notamment que, pour déterminer un montant afférent au capital d'une société pour une année d'imposition, les montants à utiliser sont ceux qui figurent au bilan dressé conformément aux PCGR présenté aux actionnaires de la société.

Il est possible dans une situation particulière donnée que le montant du capital versé aux fins fiscales à l'égard d'une catégorie d'actions soit différent du montant du capital-actions émis et payé figurant dans le bilan dressé selon les PCGR pour cette même catégorie d'actions comme c'est le cas dans la situation présentée.

Les tribunaux ont interprété le paragraphe 181(3) L.I.R. dans la décision *Procureur Général du Canada c. Crédit Ford du Canada Ltée* (2007 CAF 225). L'ARC a accepté les conclusions de cette affaire voulant que la qualification comptable doive être retenue pour déterminer si un montant doit être considéré aux fins de la Partie I.3 L.I.R.

L'ARC est d'avis que le montant du capital-actions qui devrait être utilisé aux fins du calcul du capital à l'alinéa 181.2(3)L.I.R. a) à l'égard des actions du capital-actions de Canco serait celui figurant au bilan dans la mesure où la présentation de ce montant est conforme aux PCGR.

L'ARC a toutefois la possibilité de contester l'application des PCGR lorsqu'elle est d'avis que ceux-ci n'ont pas été appliqués dans une situation spécifique. C'est ce que la Cour d'appel fédérale a affirmé dans la décision rendue dans l'affaire *Crédit Ford*.

Ainsi, si le vérificateur de l'ARC est d'avis que le bilan n'a pas été établi selon les PCGR, il devra obtenir l'avis d'un expert en comptabilité financière pour déterminer le bon traitement comptable en tenant compte de tous les faits pertinents. Un nouvel avis de cotisation pourrait alors, selon le cas, être émis en tenant compte de l'avis de cet expert.

Un représentant de l'ARC nous a indiqué que l'acquisition d'actifs a été effectuée entre sociétés apparentées et que la valeur marchande des actifs était nettement supérieure à leur valeur comptable.

(Demande d'interprétation technique interne 2008-0305241I7, 19 janvier 2009)

- **Entreprise de placement déterminé – Revenu de biens ou revenu d'entreprise**

Dans une situation donnée, il a été demandé à l'ARC si la totalité du revenu d'une société – qui exploite une entreprise de placement déterminé – peut se qualifier à titre de revenu d'entreprise exploitée activement selon l'exclusion prévue au sous-alinéa 129(4)b)ii) L.I.R.

Plus particulièrement, une société de gestion (entreprise de placement déterminée au sens du paragraphe 125(7) L.I.R.) détient comme seul bien un immeuble commercial qui est loué en partie (soit 75 %) à une société associée qui déduit ce loyer contre son revenu d'entreprise exploitée activement au Canada. L'autre partie de l'immeuble (soit 25 %) est louée à une société non associée. Il s'agit de déterminer si la totalité du revenu de la société de gestion peut se qualifier à titre de revenu d'entreprise exploitée activement selon l'exclusion prévue à la définition de « revenu » prévue au sous-alinéa 129(4)b)ii) L.I.R.

En ce qui concerne le revenu de location payé par la société associée, le paragraphe 129(6) L.I.R. s'applique puisqu'une somme déterminée est payée à la société de gestion par la société associée et la somme versée est incluse dans le calcul du revenu de la société de gestion provenant d'un bien selon l'alinéa 129(4)a) L.I.R. Conformément à l'alinéa

129(6b) L.I.R., ce revenu est donc réputé être un revenu provenant d'une entreprise que la société de gestion exploite activement. Le fait qu'elle soit une entreprise de placement déterminée ne change rien à l'application du paragraphe 129(6) L.I.R.

En ce qui concerne le revenu de location payé par la société non associée, le sous-alinéa 129(4b)ii) L.I.R. n'est pas applicable. En effet, l'immeuble de la société de gestion ne peut être détenu à la fois dans le cadre d'une entreprise de placement déterminé et dans le cadre d'une entreprise exploitée activement. Puisque le revenu que la société de gestion tire de l'immeuble est un revenu tiré d'une source qui est un bien, le sous-alinéa 129(4b)ii) L.I.R. n'est donc pas applicable. (Interprétation technique externe 2008-0302821E5)

- **Application du paragraphe 55(2) L.I.R.**

On a demandé à l'ARC de se prononcer sur l'application du paragraphe 55(2) L.I.R. dans les trois scénarios décrits ci-dessous.

M. A et M. B, qui sont non liés entre eux au sens du paragraphe 251(2) L.I.R., détiendraient respectivement 50 % des actions de catégorie A du capital-actions de la société XYZ (ci-après « Société XYZ ») par le biais de leur société de gestion respective (ci-après « Société A » et « Société B »).

Société B désirerait acquérir la totalité des actions détenues par Société A pour 50 \$, soit la JVM desdites actions.

Société B financerait l'acquisition desdites actions en partie avec un billet à payer (ou un emprunt bancaire) de 25 \$ et en partie avec une somme de 25 \$ reçue de Société XYZ à titre de dividende. Cette dernière somme de 25 \$ serait déductible en vertu du paragraphe 112(1) L.I.R. relativement à Société B. Le dividende qui serait reçu par Société B ne serait pas assujéti à l'impôt de la Partie IV L.I.R.

Scénario 1 : Société B acquerrait toutes les actions détenues par Société A pour une somme de 50 \$. Par la suite, Société XYZ verserait un dividende de 25 \$ à Société B.

L'ARC est d'avis que le paragraphe 55(2) L.I.R. serait applicable à l'égard du dividende reçu par Société B dans la mesure où 1) l'un des objets de la série d'opérations dans le cadre de laquelle le dividende serait reçu par Société B serait de diminuer sensiblement la partie du gain en capital qui aurait été réalisé lors de la disposition par Société B des actions du capital-actions de Société XYZ à la JVM (Test d'objet), 2) il serait raisonnable de considérer le dividende comme attribuable à autre chose que du revenu protégé en main attribuable aux actions du capital-actions de Société XYZ détenues par Société B et 3) l'alinéa 55(3)a) L.I.R. ne serait pas applicable.

Scénario 2 : Société XYZ procéderait au rachat, à leur JVM, d'une partie des actions de son capital-actions détenues par Société B pour 25 \$. Par la suite, Société B acquerrait toutes les actions détenues par Société A pour 50 \$.

L'ARC est d'avis que le paragraphe 55(2) L.I.R. serait applicable à l'égard du dividende réputé reçu par Société B en vertu du paragraphe 84(3) L.I.R. dans la mesure où il serait raisonnable de considérer le dividende comme attribuable à autre chose que du revenu protégé en main, attribuable aux actions du capital-actions de Société XYZ détenues par Société B. Dans le scénario 2, il est à noter que le Test de résultat, et non le Test d'objet, serait applicable.

De plus, l'ARC est d'avis que l'alinéa 55(3)a) L.I.R. ne s'appliquerait pas pour exempter le dividende de l'application du paragraphe 55(2) L.I.R. En effet, le rachat par Société XYZ serait visé aux sous-alinéas 55(3)a)(i) à (iii) et (v) L.I.R.

Scénario 3 : Société B acquerrait toutes les actions détenues par Société A pour 50 \$. Par la suite, Société XYZ procéderait au rachat à leur JVM d'une partie des actions de son capital-actions détenues par Société B pour 25 \$.

L'ARC est d'avis que le paragraphe 55(2) L.I.R. serait applicable à l'égard du dividende réputé reçu par Société B en vertu du paragraphe 84(3) L.I.R. dans la mesure où 1) il serait raisonnable de considérer le dividende comme attribuable à autre chose que du revenu protégé en main attribuable aux actions du capital-actions de Société XYZ détenues par Société B et 2) l'alinéa 55(3)a) L.I.R. ne serait pas applicable. Dans le scénario 3, il est à noter que le Test de résultat, et non le Test d'objet, serait applicable.

(Demande d'interprétation technique interne 2008-0293911E5, 16 février 2009)

■ QUÉBEC

- **Dépenses de vendeurs – Salaire d'une adjointe admissible en déduction**

On a demandé à Revenu Québec de confirmer les conditions requises pour qu'un particulier puisse réclamer dans le calcul de son revenu le salaire versé à son adjointe. Le particulier travaille pour une importante firme de courtage et la nature de son emploi est reliée à la vente de biens ou à la négociation de contrats. Il est tenu, en vertu de son contrat d'emploi, de payer ses propres dépenses et il est habituellement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de l'employeur. Le particulier est rémunéré en tout ou en partie par des montants déterminés en fonction des ventes effectuées ou des contrats négociés. Il ne reçoit pas d'allocation non imposable pour frais de voyage. Il a embauché une adjointe afin de l'aider à mieux servir sa clientèle. L'employeur autorise l'engagement d'une adjointe par un employé bien qu'il n'en fasse pas pour autant une exigence d'emploi.

En principe, selon les faits soumis et dans la mesure où la dépense est raisonnable dans les circonstances et qu'elle se rapporte à l'emploi qu'occupe le particulier, le salaire versé à l'adjointe pourrait être admissible en déduction dans le calcul du revenu de l'employé conformément à l'article 62 L.I. Dans l'éventualité où une restriction visée à l'article 62 L.I. empêcherait l'employé de réclamer le salaire versé à son

adjointe, il ne pourrait pas choisir de déduire le montant en vertu de l'article 78 L.I., puisqu'il n'est pas obligé, en vertu de son contrat d'emploi, d'engager cette dépense.

(Lettre d'interprétation 06-010403, 24 août 2006, publiée le 7 novembre 2008)

- **Acquisition d'un ordinateur portable par un enseignant – Avantage imposable équivalant au montant de la subvention accordée par l'établissement d'enseignement**

Une institution d'enseignement a conçu un programme pour ses enseignants afin de leur permettre d'acquérir un ordinateur portable pour leur travail à un prix avantageux négocié avec la coopérative de l'institution. De plus, une subvention est accordée par l'institution à l'employé en réduction du montant à payer à la coopérative. L'enseignant est propriétaire de l'ordinateur.

Il s'agit essentiellement d'une dépense personnelle payée par l'employeur au bénéfice de l'employé, nonobstant le fait que l'ordinateur est utilisé de façon non négligeable par l'enseignant dans le cadre de ses fonctions. La subvention payée par l'employeur en raison ou à l'occasion de l'emploi, à l'égard du coût d'acquisition d'un ordinateur par l'employé, constitue pour l'employé un avantage reçu en raison de son emploi conformément à l'article 37 L.I. Aux fins de déterminer la présence d'un avantage imposable, il importe peu que le montant soit versé directement à l'employé ou à la coopérative au nom de l'employé.

De plus, dans l'éventualité où l'enseignant quitte son emploi et qu'il est tenu, conformément au programme, de rembourser à son employeur toute la subvention reçue ou une partie de celle-ci, le remboursement à l'employeur par l'employé ne pourra faire l'objet d'aucune déduction à ce titre dans le calcul de son revenu.

En règle générale, Revenu Québec est d'avis qu'un particulier qui profite d'un rabais à l'achat de la marchandise d'une personne, autre que son employeur, n'est pas considéré comme ayant bénéficié d'un avantage imposable à moins que ce rabais ne lui ait été consenti aux termes d'une entente de réciprocité en vertu de laquelle son employeur et le vendeur se sont engagés à permettre aux employés de l'un de bénéficier des rabais offerts par l'autre, ou aux termes de toute autre entente que l'employeur du particulier a conclue avec le vendeur au bénéfice de ses employés.

(Lettre d'interprétation 06-010688, 19 décembre 2006, publiée le 6 novembre 2008)

INTERNATIONAL

- **La décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *La Reine c. Prévost Car Inc.* : « bénéficiaire effectif » aux fins des conventions fiscales (2009 CAF 57)**

Le 26 février 2009, la décision de la Cour d'appel fédérale rendue dans l'affaire *Prévost Car Inc.* (*Flash fiscal*, vol. 16, n° 16) a été publiée. La Cour d'appel fédérale a rejeté l'appel de la Couronne relativement à la décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt, qui avait conclu que la société de portefeuille des Pays-Bas était le bénéficiaire effectif des dividendes reçus du contribuable canadien.

La Cour d'appel fédérale s'est appuyée sur l'opinion du juge de la Cour canadienne de l'impôt, qui a déclaré que l'on ne peut pas lever le voile de la personnalité juridique sauf si la société est le mandataire d'une autre personne et qu'elle n'exerce aucun pouvoir discrétionnaire sur l'utilisation ou l'usage des fonds qu'elle reçoit à ce titre. Le tribunal considère que l'affirmation de la Couronne selon laquelle on ne doit pas tenir compte de la société de portefeuille revient à demander au tribunal d'adopter une opinion péjorative à l'égard des sociétés de portefeuille à laquelle ni le droit interne du Canada, ni la communauté internationale, ni même le gouvernement canadien dans son processus d'opposition n'ont souscrit.

La Cour d'appel fédérale a soutenu le juge de la Cour canadienne de l'impôt en ce qui a trait à sa formulation du critère bénéficiaire effectif et a affirmé que celle-ci s'accorde avec ce qui est énoncé dans les commentaires de l'OCDE, ainsi que dans le rapport de l'OCDE de 1986 sur les sociétés mandataires. Selon la Cour d'appel fédérale, il est clair que non seulement le Modèle de convention fiscale de 1977 et ses commentaires, mais aussi les commentaires subséquents de l'OCDE, y compris ceux sur le Modèle de convention fiscale de 2003, pourraient et devraient être pris en compte.

Cette affaire est la première à porter sur le sens de l'expression « bénéficiaire effectif » dans le cadre d'une convention fiscale du Canada.

ISSN 1192-3261

FLASH FISCAL est publié environ 20 fois par année. © 2009, APFF. Tous droits réservés. Toute reproduction de cette publication de quelque manière que ce soit sans l'autorisation écrite de l'APFF est interdite. Cette publication est conçue dans le seul but de fournir une information générale sur certains sujets d'actualité en fiscalité. À cet effet, aucun des commentaires contenus dans ce bulletin ne constitue un avis juridique ni un avis fiscal et aucune représentation n'est fournie par les présentes aux lecteurs de ce bulletin.