



Comité mixte sur la fiscalité de l'Association du Barreau canadien et de L'institut Canadien des Comptables Agréés

L'Institut Canadien des Comptables Agréés, 277, rue Wellington ouest Toronto (Ontario) M5V3H2
L'Association du Barreau canadien, Bureau 500, 865, rue Carling, Ottawa (Ontario) K1S 5S8

Le décembre 2011

Monsieur Brian Ernewein
Directeur général, Division de la législation de l'impôt,
Direction de la politique de l'impôt
Ministère des Finances
L'Esplanade, Tour Est
140, rue O'Connor, étage
Ottawa (Ontario) K1A 0G5

Objet : Propositions législatives du 31 octobre 2011

Monsieur,

Ce fut un plaisir pour le Comité mixte sur la fiscalité de vous rencontrer, vous et d'autres membres de votre groupe lors de la Conférence annuelle de la Fondation canadienne de fiscalité à Montréal. Comme nous en avons discuté lors de la rencontre, nous avons des inquiétudes au sujet de deux des propositions comprises dans les propositions législatives rendues publiques le 31 octobre 2011. Ces inquiétudes font l'objet du mémoire que nous vous faisons parvenir ci-joint. Comme toujours, nous apprécions grandement l'occasion qui nous est donnée de commenter les propositions législatives du ministère.

Plusieurs membres du Comité mixte ont participé aux discussions sur le mémoire, ainsi qu'à sa préparation, en particulier Siobhan Monaghan et Mitch Sherman.

Nous espérons que vous trouverez nos commentaires utiles et serions heureux de vous rencontrer pour discuter plus à fond de notre mémoire.

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de nos sentiments distingués,

D. Bruce Ball
Président, Comité sur la fiscalité
L'Institut Canadien des Comptables Agréés

Darcy D. Moch
Président, Section de droit fiscal
Association du Barreau canadien

Mémoire du Comité mixte sur la fiscalité de l'Association du Barreau canadien et de L'Institut Canadien des Comptables Agréés sur les propositions législatives relatives à l'impôt sur le revenu du 31 octobre 2011

Le 31 octobre 2011, le ministère des Finances a publié, pour commentaires, un certain nombre de modifications techniques qu'il est proposé d'apporter à la *Loi de l'impôt sur le revenu* et à d'autres lois (ci-après «les modifications techniques»). Le présent mémoire contient les premiers commentaires du Comité mixte sur les modifications techniques.

Alinéa 15(1.4)c) proposé

Un certain nombre de modifications techniques concernent l'article 15. Même si certaines sont censées clarifier les dispositions ou visent simplement à les réorganiser, les modifications comportent aussi des changements de fond. Mentionnons, en particulier, l'introduction du nouvel alinéa 15(1)a.1) (combiné à une modification apportée à l'alinéa 15(1)a) existant) et du nouvel alinéa 15(1.4)c). Selon nous, tel qu'il est rédigé, le nouvel alinéa 15(1.4)c) élargira de façon substantielle l'application du paragraphe 15(1) et soulève la possibilité d'inclusions multiples dans le revenu pour un seul avantage.

L'alinéa 15(1.4)c) proposé s'appliquera dans le cas où un avantage est conféré à un particulier¹ qui a un lien de dépendance avec un actionnaire de la société, un associé d'une société de personnes qui est un actionnaire de la société ou un actionnaire pressenti de la société², ou qui lui est affilié, sauf dans la mesure où les paragraphes 15(1) ou 105(1) s'appliqueraient au particulier à l'égard de l'avantage compte non tenu de l'alinéa 15(1.4)c). Si l'alinéa 15(1.4)c) s'applique, l'avantage conféré au particulier est réputé être un avantage conféré à l'actionnaire, à l'associé ou à l'actionnaire pressenti, selon le cas.

Nous nourrissons plusieurs inquiétudes au sujet de l'alinéa 15(1.4)c) proposé. Premièrement, selon la jurisprudence, le paragraphe 15(1) existant ne devrait s'appliquer que si un avantage est conféré à une personne en sa qualité d'actionnaire : voir, par exemple, *Pillsbury Holdings Ltd. v. MNR* 64 DTC 5184 (C. de l'É.); *Pellizzari v. MNR* 87 DTC 56 (CCD); et *Winter v. The Queen* 90 DTC 6681(CAF). Nous présumons que les modifications qu'il est proposé d'apporter à l'article 15(1) ne visent pas à porter atteinte à ce principe. Or, selon nous, c'est justement ce qu'elles semblent faire. En effet, selon l'alinéa 15(1.4)c), un avantage conféré par une société à un particulier est *réputé* être un avantage conféré à un actionnaire de la société avec laquelle le particulier est affilié ou avec laquelle il a un lien de dépendance.

Les paragraphes 15(1) et 56(2), appliqués ensemble, obligent un actionnaire à inclure un montant dans son revenu en vertu du paragraphe 15(1) si la société a conféré un avantage à toute autre personne suivant les instructions ou avec l'accord de l'actionnaire, au profit de l'actionnaire ou à titre d'avantage que l'actionnaire désirait voir accorder à l'autre personne. Bien que, à première

¹ Sauf une fiducie dans laquelle nul particulier autre qu'une fiducie n'a de droit de bénéficiaire.

² Selon la définition à l'alinéa 15(1.4)a) proposé.

vue, l'alinéa 15(1.4)c) proposé pourrait être perçu comme codifiant simplement l'application combinée des paragraphes 56(2) et 15(1), il va en réalité beaucoup plus loin. L'alinéa 15(1.4)c) proposé n'exige pas de l'actionnaire qu'il ait joué quelque rôle dans l'octroi de l'avantage, ou même qu'il ait quelque connaissance de l'avantage; il n'exige même pas que l'avantage ait été conféré au particulier à cause de sa relation avec l'actionnaire, ce qui contraste avec le paragraphe 15(1) lui-même et avec l'alinéa 15(1.4)a) proposé, où il est fait mention d'un avantage conféré du fait que la personne ou la société de personnes est pressentie pour devenir un actionnaire; le terme «pressentie» signifie que l'on doit tenir compte de la participation proposée (*OSFC Holdings Ltd. v. The Queen* 2001 DTC 5471 (CAF)). Dans les deux situations, il doit exister un lien entre l'octroi de l'avantage et la participation ou la participation pressentie. L'article 80.4 retient une approche semblable. L'alinéa 15(1.4)c) proposé n'exige l'existence d'aucun autre lien que l'octroi d'un avantage à un particulier affilié à un actionnaire (ou un associé d'une société de personnes qui est un actionnaire) de la société qui confère l'avantage, ou qui a un lien de dépendance avec cet actionnaire.

Les exceptions prévues pour les montants inclus dans le revenu du particulier en vertu des paragraphes 15(1) ou 105(1) sont, à notre avis, trop étroites. Si l'avantage est inclus dans le revenu du particulier en vertu de toute disposition de la Loi, l'alinéa 15(1.4)c) ne devrait pas s'appliquer pour qu'un avantage soit réputé avoir été conféré à l'actionnaire. Par exemple, si un particulier affilié à un actionnaire est un employé de la société et que, à ce titre, il participe au régime d'options d'achat d'actions de la société ou reçoit quelque autre avantage visé par l'article 6, l'alinéa 15(1.4)c) proposé ne devrait pas s'appliquer de façon à obliger l'actionnaire à inclure l'avantage dans son revenu en vertu du paragraphe 15(1). C'est en vertu de l'article 7 uniquement que l'avantage au titre d'un régime d'options d'achat d'actions devrait être imposé. Les autres avantages devraient être imposés en vertu de l'article 6 uniquement. Qui plus est, si un avantage donné n'est pas inclus dans le revenu du particulier à cause d'une exemption précise (voir, par exemple, les sous-alinéas 6(1)a)(i) à v) ou parce que l'avantage est accordé dans le cadre d'une relation d'affaires particulière (p. ex., une remise sur quantité), il ne devrait pas être inclus dans le revenu de l'actionnaire en vertu du paragraphe 15(1) par l'application de l'alinéa 15(1.4)c) proposé.

Tel qu'il est rédigé, l'alinéa 15(1.4)c) proposé pourrait s'appliquer de façon à exiger l'inclusion de l'avantage dans le revenu de plus d'un actionnaire, ainsi que dans le revenu du particulier qui reçoit l'avantage. Voici un exemple pour illustrer nos propos. Supposons que M. X détient 1 % des actions ordinaires de SocA, une société cotée, et que sa société de placement détenue à cent pour cent, SocX, détient 1 % d'une catégorie d'actions privilégiées sans droit de vote de SocA. P, le fils adulte de M. X, détient moins de 0,05 % des actions ordinaires de SocA. L'épouse de P est gestionnaire de comptes chez SocA et, à ce titre, elle se voit accorder des options d'achat d'actions de SocA dans le cadre du régime d'options d'achat d'actions de la société; SocA lui fournit également une automobile. SocA a accordé des avantages à l'épouse de P, un particulier, qui est liée à P, à M. X et à SocX, chacun étant un actionnaire de SocA. L'épouse de P sera imposée en vertu de l'article 7 si elle lève l'option ou en dispose, et en vertu de l'article 6 pour l'automobile fournie par l'employeur, et elle ne bénéficie pas de ces avantages à cause de sa relation avec un actionnaire. Or, l'alinéa proposé 15(1.4)c) s'applique de sorte que ces avantages sont réputés avoir été conférés à P, à M. X et à SocX : comme un avantage a été conféré à un particulier qui a un lien de dépendance avec un actionnaire de la société, l'avantage est réputé avoir été conféré à l'actionnaire. En outre, en plus du revenu constaté par l'épouse de P en vertu

des articles 6 ou 7, il semblerait que P, M, X et SocX soient chacun tenus d'inclure le plein montant de l'avantage dans leur revenu. Le paragraphe 248(28) ne serait d'aucune utilité, car il ne s'applique que si le montant est inclus plusieurs fois dans le revenu d'un contribuable donné.

Recommandation

Nous recommandons l'abandon de l'alinéa 15(1.4)c) proposé au motif que les circonstances dans lesquelles il devrait trouver application sont couvertes de façon plus qu'adéquate par l'application combinée des paragraphes 15(1) et 56(2).

À défaut, l'alinéa 15(1.4)c) proposé devrait être modifié de façon à : i) ne pas s'appliquer si l'avantage n'est pas conféré au particulier à cause de sa relation avec l'actionnaire, l'associé ou l'actionnaire pressenti; ii) ne pas s'appliquer dans quelque circonstance où l'avantage est, ou en l'absence d'une exemption expresse de l'impôt, serait inclus dans le revenu du particulier en vertu de toute disposition de la Loi; et iii) si la disposition s'applique, et que le particulier est affilié à plus d'un actionnaire ou a un lien de dépendance avec plus d'un actionnaire, à répartir l'avantage total entre les actionnaires concernés de façon telle que l'avantage ne sera imposé qu'une seule fois. Par exemple, l'avantage pourrait être réparti au prorata de la participation relative des actionnaires (compte tenu de la participation d'un actionnaire pressenti au motif qu'elle a été acquise immédiatement avant que l'avantage soit conféré).

Sous-alinéa 115.2(2)c)(ii) proposé

L'actuelle version de l'alinéa 115.2(2)c) empêche un non-résident de bénéficier de l'article 115.2 s'il est un associé d'une société de personnes et que les associés qui sont affiliés au fournisseur de services canadien détiennent plus de 25 % de la juste valeur marchande des placements de la société de personnes. Il est proposé, dans les modifications techniques, de modifier l'alinéa 115.2(2)c) afin d'appliquer ce «critère d'indépendance» de 25 % au niveau des associés plutôt qu'au niveau de la société de personnes³. Les notes explicatives qui accompagnent les modifications techniques indiquent que le sous-alinéa 115.2(2)c)(ii) proposé s'appliquera pour empêcher un non-résident de bénéficier de l'article 115.2 :

- a) si plus de 25 % de ses placements appartiennent à une personne ou à une société de personnes affiliée au fournisseur de services canadien; ou
- b) si l'associé non résident est une personne affiliée au fournisseur de services canadien ou est affiliée à une telle personne,

et qu'il possède, seul ou de concert avec une ou plusieurs de ces personnes ou sociétés de personnes, plus de 25 % de la société de personnes. La division 115.2(2)c)(ii)(A) est censée correspondre à la condition a) ci-dessus, et la division 115.2(2)c)(ii)(B), à la condition b) ci-dessus.

³ Ceci est compatible avec des lettres d'intention précédemment émises par le ministère des Finances en juin et novembre 2002.

Cependant, tel qu'il est rédigé, l'alinéa 115.2(2)c) proposé empêche un non-résident de bénéficier de l'article 115.2 s'il est affilié à (plutôt que détenu à plus de 25 % par) une personne ou une société de personnes décrite à la division 115.2(2)c)(ii)(A) et que le non-résident et les personnes ou sociétés de personnes décrites aux divisions 115.2(2)c)(ii)(A) et (B) détiennent collectivement plus de 25 % de la société de personnes, même s'il n'existe aucune affiliation entre le fournisseur de services canadien et le non-résident. Par conséquent, le sous-alinéa 115.2(2)c)(ii) proposé ne permettra pas d'atteindre l'objectif convenu du législateur si le non-résident est lui-même affilié à la société de personnes, et que les personnes affiliées au fournisseur de services canadien détiennent plus de 25 % des parts dans la société de personnes.

Voici un exemple pour mieux illustrer nos propos. Supposons qu'une société de personnes («Société de personnes») compte trois associés. Un associé («ACAN») est une société résidant au Canada qui appartient à un fournisseur de services canadien et est donc affiliée à celui-ci. ACAN détient 30 % des parts dans Société de personnes et est imposable sur sa part du revenu de cette dernière. Le deuxième associé («ANR»), un non-résident, détient 55 % des parts dans Société de personnes. Le troisième associé, un résident canadien qui n'a de lien de dépendance ni avec ACAN ni avec ANR, détient 15 % des parts.

ANR n'est affilié ni à ACAN ni au fournisseur de services canadien et, si ce n'était de ses parts dans Société de personnes, ne serait pas affilié à une personne ou à une société de personnes décrite aux divisions 115.2(2)c)(ii)(A) ou (B) des propositions législatives. Néanmoins, compte tenu des parts respectives des associés, ANR ne pourra pas bénéficier de l'article 115.2 pour les raisons suivantes :

- i) il est affilié à Société de personnes : il en est en fait l'associé majoritaire;
- ii) Société de personnes est une société de personnes décrite à la division 115.2(2)c)(ii)(A) : ACAN, qui est affilié au fournisseur de services canadien, détient plus de 25 % des parts de Société de personnes et n'est pas une entité désignée à l'égard du fournisseur de services canadien;
- iii) la juste valeur marchande de tous les placements dans Société de personnes est inférieure à quatre fois le total de la juste valeur marchande des placements dans Société de personnes détenus par ACAN, une personne décrite à la division 115.2(2)c)(ii)(B).

Le sous-alinéa 115.2(2)c)(iii) proposé s'applique aussi pour empêcher ANR de bénéficier de l'article 115.2 : ANR n'est affilié ni au fournisseur de services canadien ni à toute personne décrite à la division 115.2(2)c)(ii)(B), mais en sa qualité d'associé majoritaire, il est affilié à Société de personnes qui est une société de personnes décrite à la division 115.2(2)c)(ii)(A).

Recommandation

Nous recommandons que le sous-alinéa 115.2(2) c)(ii) proposé soit révisé pour qu'il devienne compatible avec les notes explicatives, de sorte qu'il ne s'appliquera pour empêcher un non-résident de bénéficier de l'article 115.2 que si plus de 25 % des parts dans le non-résident sont détenues par des personnes ou des sociétés de personnes (autres qu'une entité désignée à l'égard

du fournisseur de services canadien) qui sont affiliées au fournisseur de services canadien, ou que si le non-résident est affilié au fournisseur de services canadien.