

COMMUNIQUÉ FISCAL



Mai 2017

RÉDACTEURS :

SECTION 1

*M. Olivier Robert, B.A.A.,
M. Fisc., Directeur / Fiscalité
Fradette et Associés, CPA inc.*

SECTION 2

*Mme Kristina Lucic,
avocate, M. Fisc.
M. Sylvain Thibeault, avocat,
M. Fisc.*

BDO Canada S.E.N.C.R.L.

SECTION 1 – IMPÔTS SUR LE REVENU

- Mise à jour de la déduction pour petite entreprise à la suite du dernier budget du Québec;
- Instauration d'une déduction additionnelle pour amortissement de 35 % pour l'acquisition de biens utilisés dans des activités de fabrication et de transformation;
- Inclusion de la valeur des travaux en cours au revenu aux fins de l'impôt;
- Sens de contrôle de fait (sujet à suivre)

SECTION 2 – TPS – TVQ

Choix de groupe étroitement lié : êtes-vous admissible?

- Notion de « personnes morales étroitement liées »
 - Resserrement des règles entourant le choix
 - Conclusion



SECTION 1 – IMPÔTS SUR LE REVENU

Au cours du mois de mars, les deux paliers de gouvernements (fédéral et provincial) ont déposé leurs budgets pour la prochaine année. Certaines mesures seront abordées dans ce communiqué fiscal.

Mesures du Québec

Nouvelle mise à jour de la déduction pour petite entreprise (ci-après « DPE ») à la suite du dernier budget du Québec

Le 29 mars dernier, le ministre des Finances, Monsieur Carlos Leitao, a présenté des modifications des critères d'admissibilité à la DPE pour les entreprises exploitant activement un établissement au Québec.

Préalablement, les critères d'admissibilité à la DPE que devait rencontrer une société étaient les suivants :

- La société exerce ses activités dans le secteur primaire et manufacturier¹;

Ou

- dans l'année d'imposition, les employés de la société ont cumulé au moins 5 500 heures de travail ou si dans l'année précédente, les heures travaillées de ses employés, ainsi que les employés des sociétés qui lui sont associées, sont d'au moins 5 500 heures.

Ainsi, le critère principal pour l'obtention de la DPE résidait dans l'**accumulation d'heures travaillées** par les employés, excluant les jours fériés et les congés de maladie et restreignait chaque travailleur à 40 heures par semaine.

La modification dans le dernier budget concerne spécifiquement le calcul des heures; la mesure permet de considérer les heures rémunérées et non plus les heures travaillées. Il est important de noter que les règles suivantes sont applicables pour le calcul des 5 500 heures :

- Un maximum de 40 heures payées par semaine et par travailleur;
- Afin que les heures puissent être comptabilisées, il faut qu'elles soient engagées pour l'année d'imposition de la demande de la DPE;
- Une réduction proportionnelle des exigences du nombre d'heures minimal sera possible pour les exercices courts, mais ne sera pas considérée pour le test de l'année précédente sur une base consolidée;
- Le test de l'année précédente sur une base consolidée devra comprendre les années d'imposition des sociétés associées qui se sont terminées au cours de l'année civile qui précède celle au cours de laquelle se termine l'année d'imposition de la société;

¹ Pour être considéré comme une société des secteurs primaire et manufacturier, il faut qu'au moins 25 % de ses activités consistent en des activités du secteur primaire et du secteur de la fabrication et de la transformation. Ce pourcentage est déterminé à l'aide du coût de la main-d'œuvre.

Les informations contenues dans ce communiqué fiscal sont présentées et transmises à titre indicatif seulement et ne sauraient engager de quelque façon que ce soit la responsabilité civile, délictuelle ou contractuelle de Groupe Servicas Inc. ou des personnes qui les ont préparées.

- Les heures rémunérées d'un sous-traitant d'une société ne seront pas considérées pour cette société, mais le seront pour le sous-traitant (dans le cas où il travaille pour une société).

Dans les anciens critères, les heures travaillées d'un actionnaire pouvaient être considérées si celui-ci détenait une participation directe ou indirecte dans la société. Selon le nouveau critère d'heures rémunérées, un actionnaire qui détient directement ou indirectement la majorité des droits de vote sera réputé avoir reçu une rémunération pour l'année correspondant à 1.1 fois les heures qu'il aura travaillé pour l'entreprise, et ce, même si aucun salaire ne lui a été versé. Une documentation devra être tenue dans ces circonstances.

Cette mesure s'applique pour l'année d'imposition qui commence après le 31 décembre 2016.

Instauration d'une déduction additionnelle pour amortissement de 35 % pour l'acquisition de biens utilisés dans des activités de fabrication et de transformation

Le ministre des Finances a également introduit une déduction additionnelle d'amortissement, lorsqu'une entreprise a fait l'acquisition de matériel de fabrication ou de transformation, ainsi que de matériel informatique.

Pour que le bien acquis puisse se qualifier à la déduction supplémentaire, il devra être mis en service dans un délai raisonnable et être utilisé par le contribuable dans le cadre de son exploitation pour une période de 730 jours consécutifs suivant sa mise en service, sauf en cas de perte ou de destruction involontaire du bien (par exemple, si causé par un accident ou un vol) ou de bris majeur du bien.

L'entreprise aura droit à cette déduction pour l'année qui comprend la mise en service du bien, ainsi que l'année qui suit. Le montant de la déduction additionnelle correspondra à 35 % du montant déduit pour amortissement attribuable à ce bien dans le calcul du revenu pour l'année.

Les nouvelles acquisitions de matériel de fabrication ou de transformation seront incluses dans la catégorie 53, alors que celles se rapportant au matériel informatique seront incluses dans la catégorie 50. À considérer que le bien doit être neuf au moment de son acquisition et être acquis après le 28 mars 2017 et avant le 1^{er} avril 2019.

Mesures du fédéral :

Inclusion de la valeur des travaux en cours au revenu aux fins de l'impôt

Depuis le dernier budget, il a été proposé par le ministre d'éliminer le choix de reporter l'imposition des travaux en cours dont bénéficiaient les professionnels désignés (dentistes, avocats, notaires, médecins, chiropraticien et bien sûr, les comptables professionnels agréés). En somme, avant ce nouveau budget, les professionnels désignés ci-haut pouvaient faire le choix d'exclure la valeur de leurs travaux en cours, au moment de calculer le revenu, tout en déduisant les dépenses engagées pour ces travaux en cours.

Dans le but d'atténuer l'impact de sa proposition, une période de transition a été prévue pour que les travaux en cours soient inclus progressivement dans leur revenu.

- Donc, pour les exercices débutant à partir du 22 mars 2017, la valeur de l'inventaire détenu par l'entreprise sera déterminée comme suit :

Les informations contenues dans ce communiqué fiscal sont présentées et transmises à titre indicatif seulement et ne sauraient engager de quelque façon que ce soit la responsabilité civile, délictuelle ou contractuelle de Groupe Servicas Inc. ou des personnes qui les ont préparées.

Soit 50 % du moins élevé des montants suivants :

- Le coût des travaux;
 - La juste valeur marchande des travaux en cours.
- Pour le deuxième exercice et chacun des exercices suivants le 22 mars 2017, la valeur de l'inventaire détenu par l'entreprise sera déterminée selon le moins élevé des montants suivants :
- Le coût des travaux;
 - La juste valeur marchande des travaux en cours.

Cette mesure s'appliquera aux années qui commencent à compter du 22 mars 2017.

Sens de contrôle de fait

Au dernier budget fédéral, le ministre a proposé de modifier le sens du contrôle de fait. Il est important de savoir que le contrôle de fait est un concept vaste, qui permet d'analyser si deux sociétés sont associées aux fins de la DPE, par exemple, ou à la limite des dépenses admissibles au crédit d'impôt de RS&DE.

Le contrôle de fait existe lorsqu'une personne a une influence, qu'elle soit directe ou indirecte, et ce, de quelque manière que ce soit et qui, si elle est exercée, pourrait mener au contrôle de fait de la société.

Une décision récente² est venue spécifier qu'un des facteurs très importants au contrôle de fait était le « droit et une capacité ayant force exécutoire de procéder à une modification du conseil d'administration ou de ses pouvoirs, ou d'influencer les actionnaires qui ont ce droit et cette capacité ».

Des modifications seront apportées à la Loi et devraient prévoir explicitement qu'un droit et une capacité exécutoire ne sont pas essentiels et qu'il est permis d'examiner tous les critères afin de déterminer l'existence d'un contrôle de fait.

Cette mesure vise les années qui commencent à compter du 22 mars 2017.

² McGillivray Restaurant Ltd c. Canada, 2016 CAF 99

SECTION 2 – TPS-TVQ

Choix de groupe étroitement lié : êtes-vous admissibles?

Depuis plusieurs années, les personnes morales et les sociétés de personnes canadiennes font le choix de groupe étroitement lié pour ne pas avoir à facturer la TPS/TVH et TVQ sur les transactions qu'elles effectuent entre elles. Ce choix, qui évite des problèmes de flux de trésorerie, est fort utile, par exemple, pour les services de gestion et la location mobilière ou immobilière effectués par une société de gestion du groupe étroitement lié.

Afin d'être éligibles à ce choix, les membres admissibles doivent être étroitement liés à chacun des autres membres admissibles pour constituer un groupe étroitement lié. Pour alléger texte, nous ne ferons référence qu'à la *Loi sur la taxe d'accise* (LTA).

Notion de « personnes morales étroitement liées »

Le paragraphe 156(1) de la LTA prévoit que, pour qu'une personne puisse faire le choix de groupe étroitement lié, elle doit faire partie, entre autres, d'un groupe admissible. Un groupe admissible comprend un groupe de personnes morales qui sont chacune étroitement liées l'une à l'autre. L'article 128 LTA prévoit les situations où des personnes morales sont étroitement liées.

Conformément au paragraphe 128(1) de la LTA, pour qu'une personne morale donnée et une autre personne morale soient étroitement liées, l'une des personnes morales ci-dessous doit détenir le contrôle admissible des voix de l'autre personne morale et être propriétaire d'au moins 90 % de la valeur et du nombre des actions émises et en circulation; et celles-ci doivent conférer un plein droit de vote en toutes circonstances :

- a) la personne morale donnée;
- b) la filiale déterminée de la personne morale donnée;
- c) la personne morale dont la personne morale donnée est une filiale déterminée.

la filiale déterminée d'une personne morale dont la personne morale donnée est une filiale déterminée. La notion de « filiale déterminée » est définie au paragraphe 123(1) de la LTA. Les personnes morales suivantes sont des filiales déterminées d'une personne morale donnée :

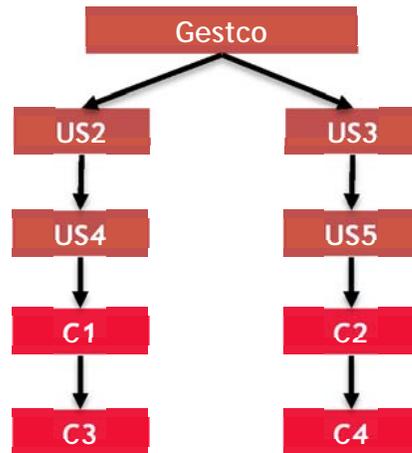
- la personne morale relativement à laquelle la personne morale donnée détient le contrôle admissible des voix et est propriétaire d'au moins 90 % de la valeur et du nombre des actions, émises et en circulation; et celles-ci doivent conférer un plein droit de vote en toutes circonstances, du capital-actions de la personne morale;
- la personne morale qui est une filiale déterminée de la filiale déterminée de la personne morale donnée.

Ainsi, la notion de filiale déterminée comprend deux niveaux de filiales. En utilisant l'ensemble de ces principes, trois niveaux de filiales peuvent faire partie d'un groupe étroitement lié si ces dernières se qualifient à titre de filiales déterminées.

De plus, le paragraphe 128(2) de la LTA prévoit que les personnes morales qui, aux termes du paragraphe 128(1) de la LTA, sont étroitement liées à la même personne morale sont étroitement liées l'une à l'autre.

Les informations contenues dans ce communiqué fiscal sont présentées et transmises à titre indicatif seulement et ne sauraient engager de quelque façon que ce soit la responsabilité civile, délictuelle ou contractuelle de Groupe Servicas Inc. ou des personnes qui les ont préparées.

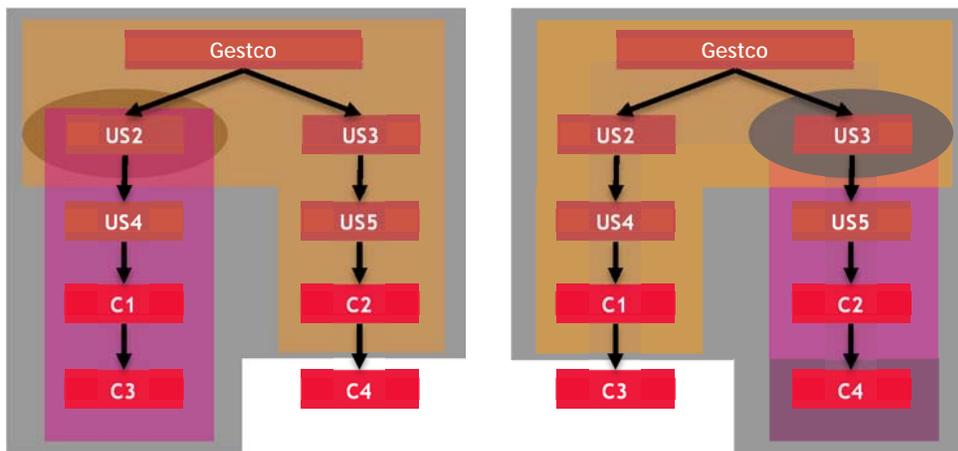
Pour illustrer ces principes, partons des commentaires émis par l'Agence du Revenu du Canada (« ARC ») dans la lettre d'interprétation 167422 *Eligibility of corporations to make an election under section 156* datée du 19 juin 2015. Dans cette lettre d'interprétation, l'ARC analyse la structure de société suivante :



Gestco et les sociétés « US » sont résidentes des États-Unis, alors que les sociétés « C » sont résidentes du Canada et inscrites aux fins de la TPS/TVH. Toutes les sociétés sont détenues en propriété exclusive (100 %), et les actions émises et en circulation confèrent le plein droit de vote en toutes circonstances. De plus, toutes les autres conditions d'admissibilité au choix sont remplies.

Selon l'ARC, dans une telle situation, C3 et C4 ne seraient pas étroitement liées. En effet, elles ne sont pas étroitement liées à la même personne en vertu du paragraphe 128(1) de la LTA. Ainsi, elles ne satisfont pas le critère d'application du paragraphe 128(2) de la LTA.

En appliquant les règles énoncées précédemment, C2 et C3 sont étroitement liées à la même personne morale (US2). Le même raisonnement s'applique également à C1 et C4 qui sont étroitement liées par l'entremise de la personne morale US3.



Les informations contenues dans ce communiqué fiscal sont présentées et transmises à titre indicatif seulement et ne sauraient engager de quelque façon que ce soit la responsabilité civile, délictuelle ou contractuelle de Groupe Servicas Inc. ou des personnes qui les ont préparées.

Dans les schémas précédents, les personnes morales de la section ombragée sont étroitement liées. Ces schémas sont mutuellement exclusifs. Par conséquent, la société C4 ne peut faire partie du groupe de personnes morales du schéma de gauche, et il en est de même pour la société C3 dans le schéma de droite. Quand l'une (C3 ou C4) fait partie d'un groupe de sociétés étroitement liées, l'autre n'en fait pas partie. Il faut toutefois noter que des choix plus restreints pourraient être effectués. Par exemple, un choix individuel pourrait être fait entre C1 et C4 ou entre C2 et C3.

Dans cet exemple, nous pouvons constater qu'il peut être dangereux de présumer que, puisque l'ensemble des personnes morales d'un groupe sont détenues par un actionnaire commun, elles font automatiquement partie d'un groupe étroitement lié.

Bien qu'une personne morale non résidente puisse faire partie d'un groupe étroitement lié, seules les personnes morales canadiennes sont des membres admissibles à effectuer le choix.

Veillez noter que les sociétés de personnes canadiennes sont également admissibles au choix lorsque les conditions sont remplies; toutefois, nous n'abordons pas ce sujet dans cet article.

Resserrement des règles entourant le choix

Auparavant, la LTA exigeait seulement de détenir au moins 90 % de la valeur et du nombre des actions conférant un droit de vote dans la filiale. Les modifications annoncées dans le Budget fédéral de 2016 sont venues resserrer cette règle en exigeant qu'il y ait une détention d'au moins 90 % des voix sur chaque question de la société lorsqu'un choix est effectué après le 22 mars 2016, exception faite de certaines situations.

Sur le plan pratique, une société pourrait sembler ne pas être étroitement liée à une filiale en raison du nombre d'actions avec droit de vote qu'elle détient dans la filiale. Cependant, en raison de la nouvelle règle insérée au paragraphe 128(1.1) de la LTA, un actionnaire qui détient moins de 90 % des actions d'une catégorie qui prévoit des droits de vote multiples par action pourrait détenir 90 % des voix pour toutes les questions touchant à la filiale.

Comme il en est fait mention précédemment, cette disposition prévoit certaines situations qui ne sont pas visées par cette nouvelle exigence. Ainsi, lorsqu'une loi prévoit que l'actionnaire d'une société détient des droits de vote différents de ceux qui lui sont conférés par les statuts constitutifs ou un autre document (par exemple, une convention d'actionnaires), il ne faut pas tenir compte de cette loi pour déterminer si un actionnaire détient au moins 90 % du contrôle admissible des voix de la société. Par exemple, la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* (L.C.S.A.) prévoit plusieurs situations où des actionnaires porteurs d'actions sans droit de vote se voient conférer le droit de voter dans les circonstances suivantes :

- Fusion de la société (article 183 de la L.C.S.A.);
- Opération d'éviction (article 194 de la L.C.S.A.);
- Dissolution avant le début des opérations (article 210 de la L.C.S.A.);
- Proposition de liquidation et dissolution (article 211 de la L.C.S.A.).

Il faut donc faire abstraction de ces dispositions lors de la détermination du contrôle admissible des voix de la filiale.

De plus, le nouveau paragraphe 128(4) de la LTA prévoit qu'un actionnaire est réputé ne pas être propriétaire d'une action à un moment donné si :

1. une autre personne a en vertu d'un contrat, en *equity* ou autrement, un droit immédiat ou futur, conditionnel ou non, de contrôler les droits de vote rattachés à l'action, sauf si le droit est conditionnel au décès, à la faillite ou à l'invalidité permanente d'un particulier; et
2. l'autre personne n'est pas étroitement liée à l'actionnaire.

Les informations contenues dans ce communiqué fiscal sont présentées et transmises à titre indicatif seulement et ne sauraient engager de quelque façon que ce soit la responsabilité civile, délictuelle ou contractuelle de Groupe Servicas Inc. ou des personnes qui les ont préparées.

Il est important de souligner que la présomption s'applique seulement si les deux conditions sont remplies. Par conséquent, si l'autre personne est étroitement liée à l'actionnaire, ce dernier ne sera pas réputé ne pas être propriétaire des actions. En ce qui concerne les exceptions à l'application de la présomption, le libellé du paragraphe 128(4) de la LTA n'exige pas que le particulier visé dans les cas d'exception soit un actionnaire de la société donnée. De plus, la faillite d'une société n'est pas un cas d'exception à l'application de la présomption.

Le paragraphe 128(4) de la LTA est rédigé de façon similaire au paragraphe 256(1.4) *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui vise à déterminer si deux sociétés sont associées. Ceci nous laisse penser que l'ARC et Revenu Québec seraient tentés de les interpréter de la même façon et leur appliquer les mêmes positions administratives. Comme ce droit peut être conditionnel ou futur, le paragraphe 128(4) de la LTA pourrait viser les conventions d'actionnaires qui prévoient des droits particuliers à des actionnaires dans certaines situations.

Conclusion

Comme nous l'avons vu ci-dessus, il faut éviter de conclure trop hâtivement que des personnes morales sont étroitement liées dès qu'il y a une détention d'actions par un actionnaire commun.

De plus, compte tenu des modifications récemment présentées, il sera désormais plus difficile pour les personnes morales et les sociétés de personnes canadiennes de se qualifier au choix de groupe étroitement lié. Les structures de société complexes et les conventions d'actionnaires tomberont probablement dans la mire de l'ARC et de Revenu Québec au cours les prochaines années.

Si, dans le cadre d'une vérification, un choix était jugé invalide par les administrations fiscales, une pénalité de 4 % serait appliquée pour les taxes non perçues sur des fournitures taxables effectuées dans un groupe dans le cadre d'une opération sans effet fiscal. Pour que cet allègement s'applique, les parties à la transaction doivent exercer des activités commerciales et avoir droit au plein montant des CTI et RTI. Dans le cas contraire, des intérêts au taux réglementaire, et éventuellement des pénalités, vont s'appliquer à l'égard des taxes non perçues. Un choix invalide pourrait donc poser problème dans le cas d'une société de portefeuille qui effectue également des fournitures exonérées.

Pour terminer, nous aimerions vous rappeler que, depuis le 1^{er} janvier 2015, les membres qui sont parties à un choix doivent remplir et envoyer le formulaire FP-4616 à Revenu Québec et non simplement le conserver dans leurs dossiers comme cela pouvait se faire auparavant.

Les informations contenues dans ce communiqué fiscal sont présentées et transmises à titre indicatif seulement et ne sauraient engager de quelque façon que ce soit la responsabilité civile, délictuelle ou contractuelle de Groupe Servicas Inc. ou des personnes qui les ont préparées.