

PAR CATHERINE TREMBLAY ■ NOTAIRE, M. FISC. ■
LAPOINTE ROSENSTEIN MARCHAND MELANÇON S.E.N.C.R.L.
catherine.tremblay@lrmm.com

L'AFFAIRE LA REINE C. REMAI ESTATE

La Cour d'appel fédérale, maintenant une décision de la Cour canadienne de l'impôt, a récemment conclu, le 19 novembre 2009, en l'absence d'un lien de dépendance dans le cadre d'une planification fiscale impliquant l'utilisation des règles relatives aux dons (2009 CAF 340). Examinant ensuite la planification à la lumière de la règle générale antiévitement (ci-après « RGAÉ »), elle a décidé que la transaction ne constituait pas un abus de l'objet et de l'esprit des paragraphes 118.1(13) et 118.1(18) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (ci-après « L.I.R. ») portant sur le traitement fiscal des dons de titres non admissibles.

LES FAITS

Le contribuable, actionnaire unique de la société FR Management Ltd. (ci-après « FRM »), laquelle détenait des actions de diverses sociétés privées exerçant leurs activités, entre autres, dans le secteur immobilier, avait créé une fondation dont il était la principale âme dirigeante (ci-après « Fondation »).

De 1992 à 1997, le contribuable y a transféré sur une base régulière plusieurs avances à recevoir de FRM constatées par billets en faveur de la Fondation et a ainsi bénéficié de crédits d'impôt pour dons substantiels.

En 1998 et 1999, procédant à des dons similaires qui totalisaient 10,5 M\$ en faveur de la Fondation (ci-après « Billets »), le contribuable a été cotisé par l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC »), qui lui a refusé le bénéfice des crédits d'impôt pour dons. La cotisation était fondée sur le fait que les Billets constituaient des titres non admissibles, puisque FRM, débitrice, avait un lien de dépendance avec la Fondation.

La Fondation a donc procédé à une vente des Billets en faveur d'une société contrôlée par le neveu du contribuable avec qui ce dernier avait des liens d'affaires (ci-après « Sweet ») en contrepartie de l'émission de nouvelles créances à recevoir de Sweet, et ce, pour une valeur égale à la valeur aux livres des Billets, soit 15 M\$ (ci-après « Vente »). Le contribuable souhaitait ainsi bénéficier de l'application conjuguée des paragraphes 118.1(13) et 118.1(18) L.I.R., qui lui permettaient de réclamer un crédit d'impôt pour dons à la suite de la disposition des titres en faveur d'une personne sans lien de dépendance avec le débiteur. Les titres cessaient par le fait même d'être non admissibles.

Le contribuable souhaitait ainsi bénéficier de l'application conjuguée des paragraphes 118.1(13) et 118.1(18) L.I.R., qui lui permettaient de réclamer un crédit d'impôt pour dons à la suite de la disposition des titres en faveur d'une personne sans lien de dépendance avec le débiteur. Les titres cessaient par le fait même d'être non admissibles.

Les autorités fiscales cotisèrent à nouveau le contribuable en se basant sur le fait que ce dernier et Sweet avaient un lien de dépendance et, ce faisant, que les Billets n'ont jamais cessé d'être des titres non admissibles. La succession du contribuable, décédé en 2001, en appelle auprès de la Cour canadienne de l'impôt. Cette dernière donne raison au contribuable et le ministère du Revenu national a interjeté appel de la décision auprès de la Cour d'appel fédérale.

Mais l'élément qui apparaît le plus convaincant est le fait que le risque financier pour Sweet était réel en ce qu'il reposait sur la capacité pour FRM d'honorer les Billets, d'où son intérêt certes distinct de celui du contribuable.

LES QUESTIONS EN LITIGE

Les juges de la Cour d'appel fédérale devaient déterminer si la Cour canadienne de l'impôt avait commis une erreur manifeste et dominante en concluant en l'absence de lien de dépendance entre le contribuable et Sweet et, subsidiairement, si la transaction était une transaction d'évitement abusive et assujettie à l'application de la RGAÉ.

LA DÉCISION

L'intérêt de la décision porte principalement sur l'analyse que font les juges de la Cour d'appel fédérale de la notion de lien de dépendance. Rappelant qu'il s'agit d'une question mixte de droit et de fait, ils appliquent les critères élaborés en jurisprudence et utilisés par l'ARC (*Bulletin d'interprétation IT-419R2*, « Sens de l'expression "sans lien de dépendance" », 10 juin 2004, par. 23) et confirment les conclusions de la Cour canadienne de l'impôt.

D'abord, le seul fait que la transaction ait été instaurée par le contribuable et son conseiller financier ne permet pas de conclure que la seule âme dirigeante de la transaction était le contribuable. Dans les faits, la preuve a démontré que Sweet avait agi librement sans contrainte et en considérant ses intérêts propres.

De plus, l'absence d'un bénéfice financier immédiat pour Sweet ne signifiait pas que ce dernier n'avait pas ses intérêts propres et distincts de ceux du contribuable et de la Fondation. La participation de Sweet à la transaction lui permettait, entre autres, de solidifier ses relations d'affaires avec le contribuable.

Mais l'élément qui apparaît le plus convaincant est le fait que le risque financier pour Sweet était réel en ce qu'il reposait sur la capacité pour FRM d'honorer les Billets, d'où son intérêt certes distinct de celui du contribuable.

Finalement, procédant à une brève analyse de l'application de la RGAÉ, les juges se sont intéressés à l'objet et à l'esprit des paragraphes 118.1(13) et 118.1(18) L.I.R.

L'analyse leur a permis de dégager que ces mesures aident les autorités fiscales à soutenir une évaluation plus juste de titres de la nature des Billets de FRM et, par le fait même, à déterminer la valeur des crédits d'impôt, rejetant la position de l'ARC, qui alléguait que ces mesures visent à empêcher un contribuable de bénéficier d'un crédit sur une somme dont il a le contrôle. Ils ont donc conclu en l'absence d'abus et rejeté l'application de la RGAÉ.

Cette décision offre une mise à jour intéressante de la notion de lien de dépendance dont l'application est si cruciale en pratique. Elle précise que les critères d'âme dirigeante et d'intérêts communs doivent être appliqués aux faits propres à une situation commerciale, laquelle peut se présenter sous de multiples formes. Ainsi, l'ARC devrait désormais considérer que ce n'est pas parce qu'une transaction est à l'avantage financier immédiat et patent d'une seule des parties que ces dernières agissent de concert et ont un lien de dépendance.

L'AFFAIRE *TRI-O-CYCLES C. LA REINE*

La récente décision de la Cour canadienne de l'impôt rendue le 16 décembre 2009 dans cette affaire (2009 CCI 632) a donné gain de cause à un contribuable (ci-après « Tri-O-Cycles ») qui réclamait des pertes autres qu'en capital et des crédits d'impôt à l'investissement associés au démarrage d'une entreprise visant à concevoir un tricycle pour les déplacements urbains. Dans le cas présent, c'est essentiellement l'analyse du concept d'entreprise qui est en cause.

LES FAITS

Tri-O-Cycles avait dû abandonner son projet lorsque, après plusieurs années d'effort, d'investissement et de recherche, elle constate qu'elle est dans l'incapacité financière de mener à terme le processus d'obtention d'un brevet.

LA QUESTION EN LITIGE

La Cour canadienne de l'impôt devait donc déterminer si le contribuable avait commencé l'exploitation de son entreprise.

L'ARC prétendait que le contribuable n'avait aucune structure opérationnelle et, au surplus, qu'il n'avait effectué aucune vente ni opéré d'activité commerciale véritable.

LA DÉCISION

C'est sur ce dernier aspect que le jugement est éclairant. En effet, la Cour canadienne de l'impôt réitère que l'ARC fait fausse route en utilisant le critère de l'expectative raisonnable de profit, lequel se définit, entre autres, à partir du niveau d'activité commerciale suffisant, pour déterminer la présence ou non d'une entreprise. À la lumière des conclusions de la Cour suprême dans l'affaire *Stewart c. La Reine* (2002 D.T.C. 6969 (C.S.C.) (ci-après « *Stewart* »)); voir aussi l'affaire *La Reine c. Walls* (2002 D.T.C. 6960 (C.S.C.) (ci-après « *Walls* »)), cette question n'aurait été pertinente que si l'ARC avait pu raisonnablement croire que les activités du contribuable avaient un caractère personnel. C'est d'ailleurs la position actuelle de l'ARC (*Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques*, n° 25, 30 octobre 2002).

La Cour rappelle l'importance d'analyser les circonstances propres au type d'entreprise visée (durée de la période de démarrage, procédures requises pour l'obtention d'un financement spécifique, etc.) et conclut que Tri-O-Cycles exploitait une entreprise sur la base des éléments suivants : investissements en temps et en argent importants, employé qualifié, infrastructure en place et travail concret commencé. Le fait que le financement ne provenait que d'une seule source, soit l'actionnaire et administrateur unique de Tri-O-Cycles, n'a pas été retenu comme étant déterminant ni même les longs délais d'obtention d'un brevet propres à ce secteur d'activité.

CONCLUSION

Cette décision met en lumière la tentation des autorités fiscales d'appliquer les critères qui prévalaient avant les affaires *Stewart* et *Walls* (affaire *Moldowan c. La Reine*, 77 D.T.C. 5213) afin de déterminer la présence d'une source de revenus.

Du point de vue des tribunaux, il ne s'agit clairement plus de l'état du droit. Qui plus est, l'article 3.1 L.I.R. est demeuré à l'état de projet et son application subjective n'a pas été précisée.

Par conséquent, dans le contexte d'une vérification ou en appel d'une cotisation, il demeure pertinent de s'interroger sur l'application du test d'expectative raisonnable de profit par les autorités fiscales, lequel doit être réservé aux activités qui comportent un élément personnel. ■