

N° : **IT-532**

DATE : le 13 octobre 2000

OBJET : LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU
Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés

RENOI : Les articles 181, 181.1, 181.2, 181.5, 181.7 et 181.71 (aussi les articles 181.3 et 181.4 et le paragraphe 245(1))

À l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC), nous publions des bulletins d'interprétation (IT) en matière d'impôt sur le revenu afin de donner des interprétations techniques et des positions à l'égard de certaines dispositions contenues dans la législation fiscale. À cause de leur caractère technique, les bulletins sont surtout utilisés par notre personnel, les experts en fiscalité et d'autres personnes qui s'occupent de questions fiscales. Pour les lecteurs qui désirent des explications moins techniques de la loi, nous offrons d'autres publications, telles que des guides d'impôt et des brochures.

Bien que les observations énoncées dans un numéro particulier d'un bulletin puissent se rapporter à une disposition de la loi en vigueur au moment où elles ont été faites, elles ne peuvent pas se substituer à la loi. Le lecteur devrait donc considérer ces observations à la lumière des dispositions pertinentes de la loi en vigueur pour l'année d'imposition visée. Ce faisant, il devrait tenir compte des effets de toutes les modifications pertinentes apportées à ces dispositions et de toutes les décisions pertinentes des tribunaux depuis la date où ces observations ont été faites.

Sous réserve de ce qui précède et à moins d'indication contraire, une interprétation ou une position énoncée dans un bulletin s'applique habituellement à compter de la date de sa publication. Lorsqu'une interprétation ou une position est modifiée et que cette modification avantage les contribuables, celle-ci entre habituellement en vigueur à l'égard des mesures de cotisation et de nouvelle cotisation futures. Par contre, si la modification n'est pas à l'avantage des contribuables, elle s'appliquera habituellement à l'année d'imposition en cours et aux années suivantes, ou aux opérations effectuées après la date à laquelle la modification a été publiée.

Si vous avez des observations à formuler sur les sujets traités dans un bulletin, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :

*Directeur, Division des entreprises et des publications
Direction des décisions de l'impôt
Direction générale de la politique et de la législation
Agence des douanes et du revenu du Canada
Ottawa ON K1A 0L5*

*Une version officielle de ce bulletin sera disponible sur notre site Internet, à l'adresse suivante :
www.cca-adrc.gc.ca*

Contenu

Application

Résumé

Discussion et interprétation

- Sociétés exonérées de la partie I.3 (1-4)
- Calcul des valeurs comptables et autres montants (5-7)
- Compensation (8-10)
- Traitement comptable ou forme juridique (11-15)
- Principes comptables – choix de méthodes (16-17)
- Retraitement des états financiers (18)
- Double prise en compte (19)
- Capital-actions, bénéfiques non répartis et surplus (20-23)
- Réserves (24-26)
- Produits (crédits) reportés (27-29)
- Réductions de valeur (30)
- Prêts et avances (31-35)
- Obligations, obligations non garanties, billets, hypothèques, acceptation bancaires ou autres effets semblables (36-39)
- Déduction pour placements (40-45)
- Sociétés de personnes (46-51)
- Coentreprises (52-54)
- Placements par des non-résidents dans des sociétés de personnes – article 181.4 (55)
- Disposition générale anti-évitement (DGAE) (56)

Application

Ce nouveau bulletin traite de l'impôt de la partie I.3 des grandes sociétés. Il a pour but d'apporter certaines précisions et un degré de certitude, en matière d'interprétation, en ce qui regarde quelques-uns des points concernant cet impôt sur lesquels l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) a eu à se prononcer jusqu'à maintenant.

Résumé

L'impôt de la partie I.3 — l'impôt des grandes sociétés — a été présenté dans le budget déposé en avril 1989 et est devenu loi par suite de l'adoption du projet de loi C-28. Il s'applique en général aux années d'imposition se terminant après juin 1989.

L'impôt de la partie I.3 est établi sur une base annuelle en appliquant un pourcentage déterminé à l'assiette d'impôt sur

le capital d'une société. Toutes les sociétés, résidentes ou non résidentes, constituées avec ou sans capital-actions, sont susceptibles d'être assujetties à l'impôt de la partie I.3. L'impôt à payer est basé sur l'assiette d'impôt sur le capital de la société, peu importe qu'elle réalise des bénéfices ou enregistre des pertes au cours d'une année donnée. Toutefois, l'assujettissement à l'impôt de la partie I.3 pour une année d'imposition donnée n'aura pas lieu si la société en est exonérée pour cette année-là.

Un autre point à considérer lorsqu'il faut déterminer si une société est assujettie à l'impôt de la partie I.3 est l'« abattement de capital ». L'abattement de capital est un montant maximal de 10 000 000 \$ qui permet de réduire d'autant l'assiette d'impôt sur le capital. Lorsque des sociétés sont liées à un moment quelconque d'une année donnée, il doit y avoir répartition entre elles de l'abattement de capital de 10 000 000 \$. L'article 181.5 énonce les règles précises qui servent à déterminer la quote-part de l'abattement de capital attribuable à chaque société considérée liée. Une fois établi le montant d'impôt de la partie I.3 à payer, il peut être réduit, pour les années d'imposition se terminant après 1991, du montant de la surtaxe canadienne payable par la société. Tout excédent de la surtaxe canadienne peut servir à réduire l'impôt de la partie I.3 exigible des trois années d'imposition précédentes et des sept années suivantes.

Pour les besoins de ce bulletin, l'expression « assiette d'impôt sur le capital » désigne généralement le « capital », le « capital imposable utilisé au Canada d'une société » et le « capital imposable d'une société ». Tout renvoi à des dispositions législatives fait référence aux dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à moins d'indication contraire. En outre, les expressions « institution financière », « passif à long terme » et « réserves » ont le sens que leur donne le paragraphe 181(1).

Lorsqu'on doit établir l'assiette d'impôt sur le capital, il faut utiliser des règles différentes pour les trois catégories distinctes de sociétés. Chacune de ces catégories est habituellement fondée sur la nature de la société et la juridiction dans laquelle elle exploite son entreprise. Les trois catégories de sociétés et les articles de la *Loi* qui les concernent sont les suivantes :

- a) les sociétés qui ne sont pas des institutions financières et qui résident au Canada — article 181.2;
- b) les sociétés qui ne sont pas des institutions financières et qui, tout au long de l'année, n'étaient pas résidentes du Canada, mais qui exploitaient une entreprise au Canada pendant l'année par l'entremise d'un établissement stable — article 181.4;
- c) les institutions financières — article 181.3 (remarque : les institutions financières sont elles-mêmes classées en sous-catégories selon la nature de leur activité respective).

Les commentaires formulés dans ce bulletin visent principalement la première catégorie de sociétés à savoir les

sociétés qui résident au Canada et qui ne sont pas des institutions financières — car ce sont d'elles que proviennent pour la plupart les demandes d'interprétation. (À moins d'indication contraire, toute référence à une « société » dans le bulletin s'entend d'une société qui n'est pas une institution financière.) Toutefois, il se peut qu'un commentaire particulier émis dans le bulletin traite une question qui touche une autre catégorie, en particulier concernant une composante du capital ou la déduction pour placements. Un exemple serait les commentaires touchant l'ensemble des éléments suivants : « capital-actions, bénéfices non répartis et surplus », car cette composante du capital se retrouve également dans certaines institutions financières. De la même façon, les commentaires touchant les « prêts et avances » seraient applicables aux sociétés qui ne sont pas des institutions financières et qui ne sont pas résidentes du Canada.

Dans l'application de la partie I.3, comme il en sera question plus loin, le paragraphe 181(3) requiert qu'on utilise le bilan établi conformément aux principes comptables généralement reconnus (PCGR). Au Canada, c'est habituellement le *Manuel de l'ICCA* qui est l'autorité reconnue en matière de PCGR. Par conséquent, le bulletin renvoie aux diverses recommandations contenues dans ce manuel lorsqu'il s'agit d'examiner plus à fond des situations particulières ou encore de fournir des exemples précis qui illustrent le point d'interprétation. Il n'est pas de l'intention de l'ADRC d'exprimer un avis touchant les PCGR. Aussi, lorsqu'il est fait expressément référence à une recommandation de l'ICCA, le lecteur se rappellera que les commentaires doivent alors être considérés uniquement en fonction du contexte dans lequel ils sont formulés et qu'ils reflètent la manière dont l'ADRC comprend les lignes directrices de l'ICCA à la date de diffusion de ce bulletin.

Discussion et interprétation

Sociétés exonérées de la partie I.3

1. Le paragraphe 181.1(3) exonère de l'impôt de la partie I.3 pour une année donnée toute société qui est l'une des sociétés suivantes :
 - a) une « société de placement appartenant à des non-résidents », au sens du paragraphe 133(8), tout au long de l'année;
 - b) un « failli », au sens de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, à la fin de l'année;
 - c) une société exonérée tout au long de l'année de l'impôt de la partie I en vertu de l'article 149 sur la totalité de son revenu imposable;
 - d) une société qui ne réside au Canada à aucun moment de l'année ni n'exploite une entreprise par l'entremise d'un « établissement stable », au sens du paragraphe 400(2) du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (le *Règlement*), au Canada à aucun moment de l'année;
 - e) une « compagnie d'assurance-dépôts », au sens du paragraphe 137.1(5), ou une « filiale réputée être une

compagnie d'assurance-dépôts », au sens du paragraphe 137.1(5.1), tout au long de l'année;

- f) une « société coopérative », au sens du paragraphe 136(2), tout au long de l'année, dont l'entreprise principale consiste à commercialiser ou à transformer des produits naturels provenant de ses membres ou de ses clients.
2. Lorsqu'une société est en faillite à la fin de son année d'imposition, elle est exonérée de l'impôt de la partie I.3 à l'égard de cette année d'imposition donnée. Toutefois, selon l'alinéa 128(1)d), l'année d'imposition est réputée se terminer le jour qui précède celui où la société est entrée en faillite et, par conséquent, la société n'est pas en faillite à la fin de cette année d'imposition réputée. La société sera donc assujettie à l'impôt de la partie I.3 pour cette année-là.
3. Comme il est mentionné plus haut, si une société est exonérée de l'impôt de la partie I en raison de l'article 149, elle ne sera pas assujettie à l'impôt de la partie I.3 tant et aussi longtemps qu'elle est exonérée de l'impôt de la partie I sur la totalité (100 %) de son revenu imposable dans une année donnée. Lorsque le revenu imposable d'une société est nul, elle ne peut bénéficier de l'exonération de l'impôt de la partie I.3 que si, en vertu de l'article 149, elle aurait été exonérée de l'impôt sur la totalité de son revenu imposable si le montant en avait été positif. Lorsqu'un assureur visé à l'alinéa 149(1)t) n'a droit qu'à une exemption partielle de l'impôt de la partie I, il n'est pas considéré exonéré de l'impôt sur la totalité de son revenu imposable et, par conséquent, il est assujetti à l'impôt de la partie I.3 pour cette année-là. Les associations de bienfaisance ou de secours mutuels visées au paragraphe 149(3) ne sont pas exonérées de l'impôt sur la totalité de leur revenu imposable et sont, de ce fait, assujetties à l'impôt de la partie I.3. Cependant, une société visée à l'alinéa 149(1)l) qui gagne un revenu assujetti à l'impôt en raison du paragraphe 149(5) est exonérée de l'impôt de la partie I.3 parce que, selon le paragraphe 149(5), le bien d'une telle société est réputé être celui d'une fiducie. C'est donc la fiducie et non la société qui est redevable de l'impôt de la partie I.
4. Les sociétés d'État sont en général soustraites à l'application de l'impôt de la partie I.3 parce que, en vertu de l'alinéa 149(1)d), elles sont exonérées de l'impôt de la partie I sur la totalité de leur revenu imposable. Toutefois, lorsqu'une société d'État en est une visée à l'article 7100 du *Règlement* ou lorsqu'elle est contrôlée par une ou plusieurs sociétés ainsi visées par règlement, elle ne peut pas se prévaloir de l'exonération de l'impôt de la partie I prévue à l'alinéa 149(1)d) en raison de l'application du paragraphe 27(2). L'article 181.71 reprend la disposition de l'article 27 et l'applique à la partie I.3 avec pour effet que les sociétés d'État visées par règlement et les sociétés qu'elles contrôlent ne peuvent pas demander l'exonération prévue à l'alinéa 149(1)d) et sont, par conséquent, assujetties à l'impôt de la partie I.3.

Calcul des valeurs comptables et autres montants

5. Le montant et la valeur comptable des différents éléments de l'assiette d'impôt sur le capital d'une société sont généralement fonction du montant figurant au bilan non consolidé de la société établi conformément aux principes comptables généralement reconnus (PCGR) et présenté aux actionnaires de la société. Dans ce contexte, les PCGR se réfèrent aux normes ou principes comptables en vigueur établis par l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA), l'autorité reconnue compétente en la matière au Canada. Dans le cas d'une banque ou d'une compagnie d'assurance légalement tenue de rendre des comptes au Bureau du surintendant des institutions financières (BSIF), les valeurs comptables et les montants utilisés pour déterminer l'assiette d'impôt sur le capital sont ceux qui figurent au bilan approuvé par le BSIF (ou par l'équivalent provincial lorsque la compagnie d'assurance relève de cette compétence).
6. L'expression « qui figurent au bilan » inclut les notes aux états financiers, qui sont considérées comme en faisant partie intégrante, et, dans le cas des états de l'actif et du passif déposés auprès du BSIF, toutes les annexes à l'appui. Par conséquent, ces notes et ces annexes peuvent servir à déterminer un montant ou une valeur comptable. On peut être appelé à se fier à ces notes ou annexes lorsque, par exemple, il n'est pas possible d'établir facilement la valeur d'un élément particulier de l'assiette d'impôt sur le capital parce qu'elle fait partie d'un montant net figurant au bilan ou encore lorsqu'un élément particulier de l'assiette d'impôt sur le capital n'est pas indiqué comme tel dans le bilan, mais que le détail de sa composition est compris dans les notes et annexes à l'appui.
7. Selon le paragraphe 181(3), le bilan est utilisé pour déterminer la valeur comptable des éléments d'actif d'une société ou de tout autre montant visé à la partie I.3 qu'on doit prendre en compte dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital. Toutefois, la façon de désigner ou de qualifier un poste particulier du bilan n'est pas nécessairement déterminante aux fins de la partie I.3. Ce fait tient compte que de nombreux postes d'un bilan peuvent être regroupés sous une seule rubrique ou que la désignation de l'élément dans le bilan peut correspondre à son contenu comptable plutôt qu'à sa forme juridique.
- ## Compensation
8. Les PCGR ne permettent généralement pas la compensation des éléments d'actif et de passif, sauf en de rares cas, comme lorsqu'un débiteur, par suite d'une convention conclue avec un créancier, a un droit reconnu par la loi de compenser ou d'annuler la totalité ou une partie d'une dette qu'il a envers ce créancier en en déduisant le montant d'une obligation que ce même créancier a envers lui et que, par ailleurs, les parties se proposent de concrétiser ce droit. Quand les PCGR permettent de recourir à la compensation, le montant net d'un élément indiqué au bilan

correspondra à la valeur comptable de cet élément aux fins de déterminer l'assiette d'impôt sur le capital.

9. Les PCGR n'exigent pas le retraitement des erreurs ou des inexactitudes dans les états financiers si celles-ci ne sont pas importantes. En d'autres mots, il est possible que les états financiers aient été préparés conformément aux PCGR même dans le cas où la présentation d'un élément donné apparaissant au bilan, pris seul, n'aurait pas été faite conformément aux PCGR.

10. Il ne faut pas confondre compensation et regroupement des comptes du bilan sous une rubrique, comme l'inclusion d'un certain nombre de dettes et d'obligations sous le même intitulé de « passif exigible ». La composition de ces soldes particuliers ferait individuellement l'objet d'un examen en vue de déterminer quel est le montant ou quelle est la valeur comptable qu'il convient d'inclure dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital.

Traitement comptable ou forme juridique

11. Comme il est indiqué au numéro 7, la nomenclature utilisée dans le bilan pour désigner ou qualifier un poste particulier peut être fonction du contenu comptable de cet élément plutôt que de sa forme juridique. La position de l'ADRC est que le caractère juridique d'un élément a préséance, quelle que soit son traitement comptable ou la nomenclature utilisée pour désigner ou qualifier une opération ou un événement en particulier. La présentation de certains contrats de location comme des opérations de ventes ou de financement (chapitre 3065 du *Manuel de l'ICCA*) et la présentation de certaines actions privilégiées assorties de diverses particularités propres à une obligation comme des créances (chapitre 3860 du *Manuel de l'ICCA*) ne sont que deux exemples de cas où la désignation comptable peut ne pas correspondre à la nature juridique des opérations.

12. Les actions privilégiées désignées comme un élément de passif et présentées au bilan par un montant égal à leur valeur de rachat seraient, pour l'application de la partie I.3, considérées comme retenant leur caractère juridique, à savoir celles d'actions du capital-actions d'une société. Toutefois, la valeur comptable ou le montant approprié serait la valeur de rachat puisque c'est ce montant qui, conformément aux PCGR, figurerait au bilan de la société.

13. Un contrat de location qui transfère au preneur pratiquement tous les avantages et les risques inhérents à la propriété du bien peuvent, à des fins comptables, être traités comme s'il s'agissait de ventes. Lorsque le contrat de location est reconnu comme tel en droit, on considère qu'il gardera cette caractéristique aux fins de la partie I.3. Par conséquent, malgré la classification du contrat de location à des fins comptables, toute obligation relative à un contrat qui en est un de location en droit ne sera pas incluse dans l'assiette d'impôt sur le capital aux termes du paragraphe 181.2(3). De la même façon, tout montant figurant au bilan à titre de somme à recevoir relativement à un tel contrat ne

serait pas admissible à une déduction pour placements en vertu du paragraphe 181.2(4).

14. L'alinéa 181(3)a) interdit de recourir à la méthode de consolidation et à la méthode de comptabilisation à la valeur de consolidation. Dans les cas où seul le bilan présenté aux actionnaires est établi selon la méthode de consolidation, on devra, pour l'application de la partie I.3, dresser un bilan non consolidé pour la société mère et chacune de ses filiales. Lorsque c'est le cas, l'ADRC est d'avis que les bilans non consolidés doivent se fonder sur les mêmes principes comptables (autres que ceux qui s'appliquent à la méthode de consolidation) qui ont été utilisés lors de l'établissement du bilan consolidé présenté aux actionnaires.

15. L'ADRC est d'avis que la « réévaluation des comptes d'une filiale » (méthode de comptabilité décrite au chapitre 1625 du *Manuel de l'ICCA*) n'est pas une méthode de consolidation aux fins de l'alinéa 181(3)a). Ainsi, lorsqu'un bilan a été établi selon cette méthode, il ne sera pas dressé de nouveau, comme il est mentionné au numéro 14, de telle manière à annuler les effets de la réévaluation des comptes d'une filiale.

Principes comptables – choix de méthodes

16. L'ADRC reconnaît qu'il existe de nombreux cas où l'on peut recourir à différentes méthodes de présentation et de divulgation d'opérations et d'événements identiques. Au chapitre 3800 du *Manuel de l'ICCA*, par exemple, deux méthodes différentes sont recommandées pour comptabiliser l'aide gouvernementale reçue reliée à l'acquisition d'immobilisations. On peut soit déduire le montant de l'aide du coût du bien ou l'inscrire à titre de crédit reporté et ultérieurement l'amortir. Ces méthodes peuvent entraîner des résultats différents aux fins de la partie I.3. Si on donne à une société le choix d'une méthode différente comme dans l'exemple ci-dessus, elle peut choisir celle qu'elle juge lui convenir le mieux, indépendamment de l'incidence que ce choix peut avoir sur l'assiette d'impôt sur le capital.

17. Il ne sera pas plus tard interdit aux sociétés, aux fins de la partie I.3, d'opter pour d'autres principes comptables pourvu que cette modification respecte les PCGR et qu'elle demeure la même d'un exercice à l'autre. Les PCGR utilisés dans l'application de la partie I.3 doivent être les mêmes que ceux adoptés pour l'établissement des états financiers. On ne saurait donc accepter qu'une société adopte un ensemble de principes comptables lorsqu'il s'agit des états financiers et d'un ensemble de principes différents pour les besoins de la partie I.3.

Retraitement des états financiers

18. En plus des résultats de l'exercice courant, souvent les états financiers fournissent au lecteur, à des fins de comparaison, des données sur une ou plusieurs années précédentes. Le sous-alinéa 181(3)b)(i) exige qu'on utilise le bilan « ...présenté aux actionnaires de la société... » pour déterminer les différents éléments selon la partie I.3 visant

une année d'imposition donnée. L'ADRC est d'avis que les états financiers présentés aux actionnaires ne se rapportent qu'à l'année courante et ne s'étendent pas aux années dont il est fait mention à des fins de comparaison. Le fait que les états financiers d'une année antérieure comportent un montant qui est inexact ne signifie pas nécessairement qu'ils n'ont pas été établis conformément aux PCGR. Le chapitre 1506 du *Manuel de l'ICCA* précise que la correction d'une erreur importante relative à un ou plusieurs exercices précédents sera exclue de la détermination du revenu net de l'exercice courant. Cette détermination repose habituellement sur les faits entourant une situation particulière de telle sorte qu'il n'y a pas nécessité de modifier les états financiers pour l'exercice au cours duquel l'erreur s'est produite. On tiendra plutôt compte de la correction par un retraitement des états financiers de l'exercice précédent de manière comparative seulement. Dans un cas de ce genre, on n'utilisera pas les états comparatifs pour calculer l'impôt de la partie I.3 à payer pour l'année antérieure.

Double prise en compte

19. Il arrive parfois qu'un poste particulier du bilan peut être inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital ou en être déductible en vertu de deux dispositions ou plus de la partie I.3. Lorsque cela se produit, le paragraphe 181(4) entre en jeu de manière à ce que ce poste particulier ne soit ou bien inclus ou bien déduit qu'une fois dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital.

Capital-actions, bénéfices non répartis et surplus

20. L'assiette d'impôt sur le capital d'une société comprend, selon l'alinéa 181.2(3)a), le total des éléments suivants : capital-actions, bénéfices non répartis, surplus d'apport et tout autre surplus d'une société qui apparaissent à son bilan à la fin de l'année.

21. Le montant du capital-actions d'une société correspond à la valeur comptable des actions de toutes les catégories — y compris les actions ordinaires, les actions privilégiées et les actions de catégorie spéciale — que la société a émises. À cette fin, la valeur comptable des actions comprend les souscriptions à recevoir pour les actions. Lorsqu'une société, comme une caisse de crédit ou une société coopérative, est constituée sans capital-actions, le total de l'apport de ses membres est à inclure dans le capital. Du point de vue de l'ADRC, l'apport de capital des membres d'une caisse de crédit, d'une coopérative ou de toute autre société semblable, apport communément désigné « compte d'épargne – parts sociales », est un apport de capital provenant des membres et, par conséquent, il est à inclure dans l'assiette d'impôt sur le capital en vertu de l'alinéa 181.2(3)a).

22. Les bénéfices non répartis d'une société, que le montant en soit positif ou négatif (déficit), sont inclus ou déduits dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital en

vertu des alinéas 181.2(3)a) et i) respectivement. En appliquant les recommandations du chapitre 3860 du *Manuel de l'ICCA* aux instruments financiers assortis de droits obligatoires de rachat, la société peut opter pour un autre mode de présentation où la différence entre le capital déclaré et la valeur de rachat figure comme un élément négatif de l'avoir des actionnaires distinct des bénéfices non répartis ou du déficit.

23. Le mot « surplus » a un sens restreint pour l'application des PCGR et signifie soit le surplus gagné (désigné habituellement comme bénéfices non répartis), le capital ou le surplus d'apport (terme qui se rapporte généralement aux opérations entre une société et ses propres actionnaires). Le surplus d'apport inclut notamment les primes à l'émission d'actions, les gains sur les actions confisquées et les actions remises à titre gratuit. Toutefois, l'expression « tout autre surplus » a une portée qui dépasse le simple contexte comptable et on doit, selon l'ADRC, lui donner une interprétation large comme voulant généralement dire l'excédent des éléments d'actif sur les éléments de passif et du capital-actions. Tout autre surplus inclurait les montants qui, même s'ils ne figurent pas effectivement au bilan comme tel, correspondent à cet excédent et seraient donc réputés faire partie du capital ou de l'actif de la société. À titre d'exemples de montants que l'ADRC pourrait considérer comme étant un autre surplus, il y a les suivants :

- l'aide gouvernementale;
- les options d'achat de titres;
- les bons de souscription ou tout autre droit semblable;
- les produits reportés;
- les gains réalisés ou non réalisés, notamment les gains sur change non inclus dans le calcul du revenu.

Réserves

24. L'alinéa 181.2(3)b) exige qu'une société inclut dans le calcul de son assiette d'impôt sur le capital le total de ses réserves pour l'année, sauf dans la mesure où elles ont été déduites en vertu de la partie I selon une disposition prévue par la loi. Lorsqu'une somme déduite en vertu de la partie I au titre d'une réserve particulière excède le montant de la réserve comptable correspondante, l'excédent ne réduira pas le capital en raison des mots « ...dans la mesure où... ». Aux fins de la partie I.3, le terme « réserves » défini au paragraphe 181(1) s'entend de l'ensemble des réserves et provisions d'une société, autre que les provisions pour amortissement et épuisement, mais inclut les impôts reportés. L'expression « provision pour amortissement et épuisement » est considérée, à cette fin, inclure l'amortissement de l'achalandage.

25. La définition de « réserve » à la partie I.3 est plus large que celle de la notion comptable d'une réserve qui, en général, se limite à l'affectation des bénéfices non répartis. De l'opinion de l'ADRC, les sommes prélevées sur le capital (y compris les bénéfices non répartis), imputées au revenu à l'égard de dépenses futures ou éventuelles, ou encore

effectivement gagnées (même si elles ne sont pas considérées comme telles pour les fins comptables) mais non incluses dans le calcul du revenu (donc qui ne sont pas des bénéfices non répartis) constituent habituellement une réserve. Ces montants peuvent aussi constituer d'autres surplus et être inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital en vertu de l'alinéa 181.2(3)a).

26. Les soldes créditeurs de l'impôt sur le revenu reporté sont, aux termes de l'alinéa 181.2(3)b), inclus dans le capital en tant que réserves, tandis que les soldes débiteurs sont déduits du capital en vertu de l'alinéa 181.2(3)h). Une provision pour impôts anticipés est considérée comme une réserve et, par conséquent, est ajoutée au capital à moins qu'un avis de cotisation n'ait été établi relativement à ce montant. Si tel est le cas, la cotisation établit un impôt à payer, lequel ne serait inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital en vertu de l'alinéa 181.2(3)f) que dans la mesure où il était impayé depuis plus de 365 jours avant la fin de l'année.

Produits (crédits) reportés

27. Les produits ou crédits reportés sont en général des sommes reçues ou enregistrées comme étant à recevoir qui, pour les fins comptables, n'ont pas encore été gagnées et sont reportées en vue de leur inclusion dans le revenu sur plusieurs années. Pour l'ADRC, les crédits reportés (ayant le caractère de capital ou celui d'un revenu) ou bien sont compris dans la définition d'une réserve à inclure dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital en vertu de l'alinéa 181.2(3)b) ou bien constituent un autre surplus et sont inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital en vertu de l'alinéa 181.2(3)a). Aucun montant ne doit être inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital lorsqu'une société a établi une facture par anticipation et que cette facture se trouve encore impayée et non gagnée à la fin de l'année.

28. Malgré ce qui précède, lorsque le produit reporté est exprimé en espèces, son montant intégral doit, selon l'alinéa 181.2(3)c), être inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le revenu en tant qu'avance, indépendamment du fait qu'une partie de ce montant soit déduit en vertu de la partie I. Lorsque deux dispositions ou plus de ce genre (comme les alinéas 181.2(3)b) et c)) s'appliquent, le paragraphe 181(4) aura pour effet de prévenir la double prise en compte dont il a été question au numéro 19.

29. Dans certains cas, comme celui de la comptabilisation des projets de construction à long terme, les PCGR n'exigent pas nécessairement la comptabilisation de la totalité du revenu dans une année donnée même si le processus de génération du revenu est terminé. Dans un tel cas, le montant du produit reporté (c.-à-d. la facturation proportionnelle dont l'achèvement n'est pas attesté) qui correspond au coût des services terminés est alors considéré une réserve et est donc ajouté à l'assiette d'impôt sur le capital, indépendamment du fait qu'il y ait eu ou non approbation ou attestation des

travaux d'architecture et d'ingénierie ou délivrance du certificat d'achèvement. Puisqu'il n'y a aucune disposition prévue par la partie I qui permet une déduction relative à ces sommes, le montant intégral doit en être inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital en vertu de l'alinéa 181.2(3)b).

Réductions de valeur

30. Les PCGR prévoient que l'on reconnaisse une réduction de la valeur comptable d'un élément d'actif lorsqu'il y a eu perte de valeur permanente. Aux fins de la partie I.3, de telles réductions ne sont pas considérées être des réserves. Dans ce cas, la valeur réduite figurant au bilan correspond à la valeur comptable aux fins de la partie I.3. Toutefois, lorsque la réduction ne représente qu'une baisse probable, éventuelle ou temporaire de la valeur d'un élément d'actif, l'ADRC considérerait une telle réduction comme constituant une réserve, laquelle serait alors incluse dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital, sauf dans la mesure où ce montant a fait l'objet d'une déduction en vertu de la partie I. La question de savoir si une réduction de la valeur représente une perte de valeur temporaire ou non est une question de fait de chaque cas particulier.

Prêts et avances

31. Le total des prêts et des avances consentis à la société à la fin de l'année est inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital en vertu de l'alinéa 181.2(3)c). Toutefois, les intérêts courus sur ces prêts et avances sont considérés être distincts du principal du prêt ou de l'avance et ne sont généralement inclus dans l'assiette d'impôt sur le capital que dans la mesure où ils sont demeurés impayés pendant au moins 365 jours avant la fin de l'année.

32. Un prêt s'entend habituellement de la remise à une partie et de la réception par une autre partie d'une somme d'argent qu'il a été convenu, expressément ou implicitement, de rembourser avec ou sans intérêt. La valeur comptable d'un prêt — que celui-ci soit garanti ou non, à court ou à long terme et contracté avec ou sans lien de dépendance — est incluse dans l'assiette d'impôt sur le capital. La portion courante d'un prêt est aussi incluse dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital.

33. Le terme « avancer » signifie bien souvent simplement « payer » ou « verser une somme avant qu'elle ne soit due », et conséquemment a une large portée. De façon générale, tout montant qu'une société reçoit et qui n'est pas inclus dans son revenu constitue une avance et est à inclure dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital.

34. Les montants suivants sont quelques-uns des montants qui doivent être inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital à titre de prêts et avances :

- les marges ou lettres de crédit, jusqu'à concurrence du montant retiré;
- les produits reportés exprimés par un montant en espèces;

- les découverts bancaires;
- les avances sur police d'assurance;
- les emprunts-or;
- les chèques non compensés en circulation, dans la mesure où leur montant est supérieur aux fonds déposés (dans toutes les juridictions régies par la common law);
- les chèques non compensés honorés par la banque avec laquelle la société fait affaires, dans la mesure où leur montant est supérieur aux fonds déposés (au Québec, province régie par le droit civil);
- les sommes versées dans le cadre de contrats d'achat avec minimum garanti;
- les sommes payées d'avance, y compris des loyers reçus;
- les sommes versées à des comptes de dépôt et dépôts de garantie;
- les avances sur contrat;
- le produit de la vente de bons-cadeaux, dans la mesure où leur montant n'est pas inclus dans le revenu;
- les prêts à remboursement conditionnel;
- les prêts intersociétés faits entre la société mère et une filiale à cent pour cent en vertu d'un système de gestion de caisse consenti par une banque (généralement désigné sous l'appellation « système comptable inversé ») par lequel les découverts des filiales sont périodiquement virés au compte de la société mère;
- les retraits d'une société de personnes, sauf dans la mesure où ces retraits représentent une distribution de la quote-part d'un associé corporatif dans le capital de la société de personnes qui est incluse dans son assiette d'impôt sur le capital.

35. Les montants suivants ne devraient pas être inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital à titre de prêts et avances :

- les sommes facturées d'avance mais non reçues en espèces une fois le service rendu;
- les prêts juridiquement éteints, à condition que ne figure au bilan aucun montant relatif à la dette éteinte;
- le simple fait de se faire accorder ou d'avoir accès à des facilités de crédit par un fournisseur, un créancier ou un prêteur.

Obligations, obligations non garanties, billets, hypothèques, acceptation bancaires ou autres effets semblables

36. Le montant de toutes les dettes représentées sous forme d'obligations, d'obligations non garanties, de billets, d'hypothèques, d'acceptations bancaires ou autres effets semblables est inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital en vertu de l'alinéa 181.2(3)d). La durée de l'obligation et la question de savoir si elle a un lien avec l'acquisition d'immobilisations ou d'inventaire n'entrent pas en jeu lorsqu'il s'agit de déterminer si un montant doit être inclus en vertu de cet alinéa.

37. Les montants suivants sont quelques-uns des montants qui doivent être inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital en vertu de l'alinéa 181.2(3)d) :

- les billets portant privilège;
- les effets de commerce;
- les endettements en vertu d'un contrat de vente conditionnelle;
- les soldes de vente attestés par un billet, une hypothèque ou autre obligation;
- les obligations payables, abstraction faite de l'escompte à l'émission, lorsque le montant intégral de l'obligation payable figure au bilan.

38. Le montant de toutes les autres dettes (sauf les obligations afférentes à un bail) qui, à la date du bilan, étaient impayées depuis plus de 365 jours doit être inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital, en vertu de l'alinéa 181.2(3)f). Voici quelques exemples de dettes qui pourraient être incluses en vertu de cet alinéa :

- les impôts courants à payer;
- les comptes fournisseurs ordinaires;
- les soldes de vente;
- les intérêts courus à l'égard de prêts, d'avances, de dettes, d'obligations, d'obligations non garanties, de billets, d'hypothèques, d'acceptations bancaires ou de titres semblables;
- les traitements ou salaires payables;
- les retenues sur la paie des employés;
- les régimes de retraite non provisionnés;
- les dettes éventuelles dont on peut raisonnablement déterminer la valeur et qui peuvent être imputées au revenu.

39. Les montants suivants sont quelques-uns des montants qui ne devraient pas être inclus en vertu de l'alinéa 181.2(3)f) :

- les obligations afférentes à un bail;
- les dettes éventuelles dont on ne peut pas raisonnablement déterminer la valeur.

Déduction pour placements

40. Dans le calcul de son assiette d'impôt sur le capital, une société a droit à une réduction en ce qui regarde certains de ses placements. Cette réduction ou déduction pour placements, dont le calcul est régi par le paragraphe 181.2(4), correspond au total des valeurs comptables (inscrites au bilan de la société selon les PCGR) de certains des éléments d'actif de la société. Lorsque, suivant les PCRG, il y a eu réduction de la valeur comptable d'un élément d'actif afin de tenir compte d'une perte de valeur, permanente ou temporaire, la valeur de la réduction figurant au bilan de la société devient la valeur comptable aux fins de la déduction pour placements.

41. La déduction pour placements n'est pas accordée dans le cas où l'entité émettrice est exonérée de l'impôt de la partie I.3, sauf si l'exonération s'applique uniquement parce que l'entité émettrice n'était pas résidente du Canada et n'y a pas exploité une entreprise au Canada par l'entremise d'un établissement stable à un moment quelconque durant l'année. Lorsqu'il s'agit d'établir si une société a exploité une entreprise au Canada par l'entremise d'un établissement stable situé au Canada, il peut être utile de se reporter aux commentaires formulés dans la dernière version du bulletin d'interprétation IT-177, *Établissement stable d'une société dans une province et d'une entreprise étrangère au Canada*.

42. Les éléments d'actif suivants sont quelques-uns des éléments d'actif qui satisfont aux conditions à remplir pour avoir droit à la déduction pour placements :

- Les actions d'une autre société, y compris une société non résidente et une « société de placement à capital variable » au sens du paragraphe 131(8).
- Les prêts et avances à des sociétés qui ne sont pas des institutions financières. Le commentaire formulé aux numéros 31 à 35 concernant les prêts et les avances s'applique également à la déduction pour placements. Dans certains cas, par l'effet du paragraphe 181.2(6), une société est réputée avoir fait un prêt à une société lorsqu'elle s'est servie d'une fiducie comme intermédiaire pour faire un prêt à une société apparentée qui n'est pas une institution financière.
- Les obligations, obligations non garanties, billets, hypothèques ou effets semblables d'une société qui n'est pas une institution financière. Cela inclurait les obligations coupons détachés, les effets de commerce et les dettes découlant d'un accord ou d'un contrat de vente conditionnelle.
- Le passif à long terme d'une institution financière. De manière générale, on définit « passif à long terme » selon la définition donnée à l'expression « titre secondaire » par la *Loi sur les banques* lorsque la dette est attestée par des engagements émis pour une période dont la durée est d'au moins cinq ans. Une dette qui pourrait être éteinte avant l'expiration de la durée de cinq ans n'est pas considérée être une dette à long terme.

43. Les éléments d'actif suivants sont quelques-uns des éléments d'actif qui ne seraient pas admissibles aux fins de la déduction pour placements :

- les participations dans une fiducie, y compris une unité d'une fiducie de fonds commun de placement au sens du paragraphe 132(6);
- les acceptations bancaires;
- les comptes clients, peu importe depuis combien de temps il sont en souffrance;
- les obligations d'État, y compris les obligations d'une société d'État;
- les placements dans des contrats de location;

- les droits de souscription et les options d'achat de titres;
- les intérêts courus à recevoir.

44. Une société qui fait un prêt ou une avance à une société de personnes ou qui détient une obligation, une obligation non garantie, un billet, une hypothèque ou un effet semblable émis par une société de personnes a droit, en vertu de l'alinéa 181.2(4)d.1), à une déduction pour placements égale à la valeur comptable du placement en question si les conditions suivantes sont remplies :

- la société prêteuse n'est pas un associé de la société de personnes;
- chaque associé de la société de personnes est, tout au long de l'année d'imposition de la société investisseuse, une société qui n'est pas une institution financière et qui n'est pas exonérée de l'impôt de la partie I.3, sauf si l'exonération s'applique uniquement parce l'associé est une société non résidente qui n'a pas exploité une entreprise par l'entremise d'un établissement stable au Canada à un moment de l'année.

45. Lorsqu'une société a fait un prêt à une société de personnes dont l'un des associés est une autre société de personnes, le prêt ne sera pas admissible aux fins de la déduction pour placements même si tous les associés de cette société de personnes sont des sociétés.

Sociétés de personnes

46. Une société de personnes, en nom collectif ou en commandite, n'est pas assujettie à l'impôt de la partie I.3. Toutefois, les associés ou les commanditaires d'une société de personnes qui sont des sociétés sont tenus, aux termes de l'alinéa 181.2(3)g), d'inclure la part proportionnelle de certains montants relatifs à la société de personnes qui seraient inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital de la société de personnes si elle était une société. La part proportionnelle correspond à la quote-part attribuable à la société associée du bénéfice net comptable ou de la perte nette comptable de la société de personnes pour l'exercice de celle-ci qui s'est terminé au cours de l'année d'imposition de la société associée.

47. L'alinéa 181.2(3)g) exige que, dans le calcul de son assiette d'impôt sur le capital, un associé corporatif inclut sa part proportionnelle des montants suivants qui figurent au bilan de la société de personnes établi selon les PCGR :

- les réserves de la société de personnes (alinéa 181.2(3)b)) après déduction des réserves statutaires que la société de personnes a déduites dans le calcul de son revenu en vertu de la partie I;
- les prêts et avances, sauf les montants dus à des associés corporatifs (alinéa 181.2(3)c));
- les obligations, obligations non garanties, billets, hypothèques, acceptations bancaires et effets semblables, sauf les montants dus à d'autres associés corporatifs (alinéa 181.2(3)d));

- l'ensemble des autres dettes impayées depuis plus de 365 jours, sauf celles afférentes à un bail et les montants dus à des associés corporatifs (alinéa 181.2(3)f)).

48. Le libellé de l'alinéa 181.2(3)g) donne un conduit pour une société de personnes qui se situe au deuxième palier. Lorsque, par exemple, une société est un associé d'une société de personnes qui elle-même est un associé d'une autre société de personnes, la société est alors tenue d'inclure dans le calcul de son assiette d'impôt sur le capital les montants proportionnels, décrits ci-dessus, relatifs aux deux sociétés de personnes, qui lui reviennent.

49. Il n'y a aucune disposition spécifique de la loi qui inclut dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital la quote-part du revenu ou de la perte d'une société de personnes qui est attribuable à un associé corporatif. Ce revenu ou cette perte est légalement celui ou celle de l'associé corporatif et doit donc, conformément aux PCGR, être compris dans ses bénéfices non répartis et, conséquemment, être inclus dans le calcul de l'assiette d'impôt sur le capital en vertu de l'alinéa 181.2(3)a).

50. L'alinéa 181.2(4)e) permet de demander une déduction pour placements au titre de la participation de l'associé corporatif dans une société de personnes. À cette fin, la participation est réputée, selon les paragraphes 181.2(5) et 181(3), avoir une valeur comptable égale à la quote-part de l'associé (comme il est décrit ci-dessus) du total des biens de la société de personnes énumérés ci-dessous qui figurent à son bilan, établi conformément aux PCGR, à la fin de son exercice :

- les actions de sociétés;
- les obligations, obligations non garanties, billets, hypothèques ou effets semblables ainsi que les prêts et avances consentis à d'autres sociétés qui ne sont pas des institutions financières;
- le passif à long terme d'institutions financières;
- les dividendes payables à la société à la fin de l'année sur une action du capital-actions d'une autre société.

51. Dans chaque cas, la société émettrice ne doit pas être exonérée de l'impôt de la partie I.3, sauf lorsque l'exonération s'applique uniquement parce qu'elle est une société non résidente qui n'a pas exploité une entreprise par l'entremise d'un établissement stable au Canada à un moment de l'année.

Coentreprises

52. Une coentreprise s'entend généralement d'une entreprise exploitée par une ou plusieurs parties qui en partagent les bénéfices, les pertes et le contrôle. La question de savoir si une société est un associé d'une société de personnes ou un coentrepreneur en est une à laquelle on ne peut répondre qu'après examen des faits propres au cas particulier. Dans certaines causes, les tribunaux ont conclu qu'une coentreprise était une relation d'affaires distincte d'une société de personnes. Aussi, lorsqu'elle doit faire une

telle détermination, l'ADRC, de façon générale, s'appuie sur la loi provinciale régissant les sociétés de personnes qui s'applique.

53. Chaque coentrepreneur peut être tenu individuellement responsable des opérations de la coentreprise, comme il peut être conjointement responsable avec les autres coentrepreneurs, et ceci dans une proportion pouvant être différente de celle dans laquelle ils partagent les bénéfices et les pertes. Si une société partie à une coentreprise est la seule tenue responsable d'une dette découlant de la coentreprise, elle doit inclure le montant total de cette dette dans le calcul de son assiette d'impôt sur le capital. Cependant, si le coentrepreneur corporatif est responsable conjointement avec les autres coentrepreneurs, seule sa part proportionnelle de la dette sera à inclure. Le montant de la dette dont l'un ou l'autre des coentrepreneurs est tenu responsable ne serait pas nécessairement fonction de la répartition des bénéfices et des pertes convenue entre les coentrepreneurs. Tout gain réalisé ou toute perte subie en rapport avec la coentreprise serait considéré le gain ou la perte des coentrepreneurs et ils en incluraient respectivement leur quote-part dans leur assiette d'impôt sur le capital reflétée dans leurs bénéfices non répartis pour leurs années d'imposition respectives.

54. Comme on l'a dit plus tôt, aux fins de la partie I.3, l'alinéa 181(3)a) interdit d'utiliser la méthode de consolidation et la méthode de comptabilisation à la valeur de consolidation. L'ADRC estime que, recourir à la méthode de la consolidation proportionnelle (chapitre 3055 du *Manuel de l'ICCA*) pour comptabiliser la participation dans une coentreprise ne constitue pas une véritable méthode de consolidation et elle la juge donc acceptable pour l'application de la partie I.3.

Placements par des non-résidents dans des sociétés de personnes – article 181.4

55. Selon l'alinéa 181.4a), une société, autre qu'une institution financière, qui tout au long de l'année n'a pas résidé au Canada doit inclure, dans le calcul de son assiette d'impôt sur le capital, la valeur comptable de l'ensemble des éléments d'actif utilisés ou détenus par elle pendant l'année dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise par l'entremise d'un établissement stable au Canada. Lorsqu'un non-résident exploite une telle entreprise par l'entremise d'une société de personnes, la valeur comptable des éléments d'actif relatif à cette société de personnes est égale à la participation proportionnelle du non-résident dans les éléments d'actif de cette société de personnes utilisés ou détenus en rapport avec l'entreprise. Dans le même ordre d'idée, les dettes visées à l'alinéa 181.4b) et la valeur comptable des éléments d'actif visée à l'alinéa 181.4c) de cette société de personnes correspondront à la quote-part de ces montants attribuable au non-résident à l'égard de cette entreprise.

Disposition générale anti-évitement (DGAE)

56. L'ADRC envisagerait l'application de la disposition générale anti-évitement (article 245) lorsque les opérations n'ont pas été principalement effectuées pour des objets véritables autres que pour obtenir un « avantage fiscal » au sens du paragraphe 245(1), ce qui inclurait la réduction de l'impôt de la partie I.3. À titre d'exemple, la reclassification

temporaire des éléments d'actif par ailleurs non admissibles aux fins de la déduction pour placements en éléments d'actif qui seraient admissibles, en particulier lorsque la reclassification est effectuée presque à la fin sinon à la fin de l'exercice de la société, serait susceptible de faire l'objet d'un examen.

Pensez à recycler!



Imprimé au Canada