

TABLE RONDE SUR LA FISCALITÉ FÉDÉRALE

Fondation canadienne de fiscalité

Journées d'études fiscales

Montréal, le 10 juin 2011.

Question 1 : Actions privilégiées de gel

Dans le cadre d'un gel successoral, l'ARC a mentionné (notamment, dans sa réponse à la question 23 de la Table ronde sur la fiscalité fédérale au Congrès 2008 de l'APFF, notre document numéro 2008-0285241C6, ci-après « Interprétation Technique 2008 ») les attributs dont devraient jouir les actions privilégiées de gel afin que la valeur de celles-ci puisse être protégée. Dans l'Interprétation Technique 2008, l'ARC mentionne par ailleurs qu'une convention entre actionnaires ne devrait pas contenir de clauses qui auraient pour effet de réduire la valeur des actions privilégiées de gel.

Questions à l'ARC :

1. Pourriez-vous donner des exemples de clauses d'une convention entre actionnaires (unanime ou autre) qui, selon vous, diminueraient la valeur des actions privilégiées de gel.
2. Selon vous, est-ce qu'une clause qui permet à la compagnie en question, en cas de rachat au gré de l'actionnaire détenteur des actions privilégiées de gel, d'effectuer ce rachat moyennant un billet payable sur un terme de XX années, aurait pour effet de réduire la valeur des actions privilégiées de gel?
3. Est-ce que votre réponse à la question 2 changerait si ce billet portait intérêt (a) au taux prescrit? (b) à un taux commercial raisonnable?

Réponse de l'ARC :

L'Interprétation Technique 2008 à laquelle vous réferez mentionne notamment qu'« une des préoccupations de l'ARC lorsqu'il y a un gel successoral est de s'assurer que le total de la JVM de la contrepartie reçue en actions privilégiées de gel et autre qu'en actions, soit égal à la JVM des actions ordinaires échangées, de sorte qu'il n'y ait pas d'avantage qui soit conféré par l'auteur du gel en faveur d'une personne liée. »

Par ailleurs, l'Interprétation Technique 2008 souligne que les clauses d'une convention entre actionnaires ne doivent pas entraîner une réduction de la JVM des actions privilégiées de gel.

À cet égard, en général, nous considérons qu'une clause d'une convention entre actionnaires (unanime ou autre) entraîne une réduction de la JVM des actions privilégiées de gel lorsqu'une telle clause prévoit, entre autres, que:

- Le détenteur des actions privilégiées de gel s'engage à ne pas demander le rachat de toutes ses actions en même temps;
- Le détenteur des actions privilégiées de gel s'engage à ne pas demander le rachat de ses actions sans l'accord de tous les actionnaires de la société; ou encore,
- Le détenteur des actions privilégiées de gel s'engage à accepter de recevoir en paiement du rachat des actions privilégiées de gel un billet à terme qui ne porte pas intérêt à un taux commercial raisonnable dans les circonstances.

Question 2 A : Rectification (ARC)

Question :

Est-ce que la position de l'ARC concernant les rectifications a changé à la lumière des décisions récentes des tribunaux québécois, notamment celle de la Cour d'appel du Québec dans *Sous-ministre du Revenu du Québec et al. c. Services Environnementaux AES inc. et al.* 2011 QCCA 394 (ci-après « Services Environnementaux AES inc. »)?

Réponse de l'ARC :

L'Agence du revenu du Québec a déposé une demande d'autorisation d'appel de la décision *Services Environnementaux AES inc.* devant la Cour suprême du Canada. Nous sommes également au fait du récent arrêt *Archambault (Riopel c. Agence du revenu du Canada, 2011 QCCA 954*, en appel de la décision *Archambault c. Agence du revenu du Canada, 2010 QCCS 1576*) de la Cour d'appel du Québec rendu le 20 mai dernier, lequel confirme l'arrêt *Services Environnementaux AES inc.* Toutefois, le délai dont disposent les parties impliquées pour déposer une demande d'autorisation d'appel de cette décision devant la Cour suprême du Canada n'est pas écoulé à ce jour. Vu les circonstances, nous préférons à l'heure actuelle nous abstenir de formuler des commentaires sur ce sujet.

Question 2 B – Rectification – (ARQ)

Question à l'ARQ:

Est-ce que votre position concernant les rectifications a changé à la lumière des décisions récentes des tribunaux québécois, notamment celle de la Cour d'appel du Québec dans *Revenu Québec et Agence du Revenu du Canada c. Services Environnementaux AES Inc. et al.*?

Réponse :

L'Agence du Revenu du Québec, ci-après désignée « Revenu Québec », a décidé de faire une demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême du Canada dans la décision *Revenu Québec et Agence du Revenu*

du Canada c. Services Environnementaux AES Inc. et al. rendue par la Cour d'appel du Québec, ci-après désignée « C.A.Q. ».

Dans cette décision la C.A.Q. a conclu qu'un tribunal peut se prévaloir de l'article 1425 du Code civil du Québec, ci-après désigné « C.c.Q. », pour « donner effet à l'intention commune véritable des parties à un contrat dont la rédaction ne reflète pas cette intention ». La C.A.Q. ajoute que lorsqu'il constate non pas une erreur, mais un écart entre l'intention commune des parties (le *negotium*) et leur intention déclarée au contrat (l'*instrumentum*), le juge peut tenir compte de cet écart en donnant effet au contrat en vertu de l'article 1425 du C.c.Q. La C.A.Q. a ainsi élargi la théorie de la rectification en concluant qu'il existe dans le C.c.Q. une disposition qui permettait à la Cour, en l'absence d'une erreur matérielle, de rectifier un document afin de « refléter l'intention véritable des parties ».

Or, l'article 1425 du C.c.Q. se trouve dans la section IV du Code intitulé « *De l'Interprétation du Contrat* ». Cet article prévoit que dans l'interprétation du contrat, on doit rechercher quelle a été la commune intention des parties plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes utilisés. À l'instar des autres règles d'interprétation prévues aux articles 1426 à 1432 du C.c.Q., l'article 1425 n'est qu'un conseil donné aux juges afin de déterminer l'intention des parties lorsque les dispositions du contrat sont ambiguës. Lorsqu'une partie demande la rectification d'un écrit constatant un contrat, elle ne demande pas au tribunal d'interpréter un contrat ambigu, mais de corriger l'écrit constatant le contrat. Revenu Québec est d'avis que cet article n'est applicable que lorsqu'il existe une ambiguïté relativement à une clause d'un contrat. Une demande de rectification n'est pas une situation où l'interprétation d'un contrat se prête ou s'avère nécessaire. Par conséquent, cette disposition ne devrait pas servir comme « outil nécessaire » ou de prétexte pour permettre à la Cour supérieure de rectifier un écrit en l'absence d'une erreur matérielle. Or, la société AES a demandé la rectification non pas pour interpréter un contrat ambigu, mais pour complètement restructurer l'écrit constatant le consentement donné par les parties afin d'éviter les conséquences fiscales qui sont intervenues subséquemment.

Selon nous, le droit civil québécois ne permet que deux remèdes en cas d'erreur, soit l'annulation en vertu des dispositions des articles 1400 et suivants du C.c.Q. et la rectification si nous sommes en présence d'une erreur matérielle (par erreur matérielle on entend une erreur de calcul, de désignation ou d'écriture). Revenu Québec est d'avis que la « rectification » permise par la C.A.Q. sur la seule base de l'article 1425 du C.c.Q. aurait pour effet de créer un nouveau recours en droit civil québécois qui n'est pas prévu dans le C.c.Q. Selon le remède créé par la C.A.Q., même en l'absence d'une erreur matérielle et d'une ambiguïté dans l'écrit constatant le contrat, une partie peut demander la rectification pour restructurer l'écrit et créer un nouveau mécanisme pour atteindre le but recherché, par exemple dans le cas du jugement AES, l'absence de conséquence fiscale. Conséquemment, il suffirait qu'un contrat prévoie que la transaction soit effectuée sans conséquence fiscale (ou le moins de conséquences fiscales possible) pour permettre la rectification de tout contrat. Pour être plus précis, l'intention, le *negotium*, serait l'absence de conséquences fiscales et la présence de conséquences fiscales suite aux transactions présentes dans l'*instrumentum* justifierait le pouvoir de la Cour de rectifier l'*instrumentum* pour que le contrat ne produise aucune conséquence fiscale. L'article 1425 du C.c.Q. permettrait selon ce raisonnement de restructurer rétroactivement un acte juridique.

Revenu Québec est d'avis que le droit civil québécois et plus spécifiquement le C.c.Q. ne prévoient aucunement la possibilité de « rectifier » un écrit en équité en l'absence d'une erreur de nature matérielle.

Le seul remède est l'annulation lorsque les parties ont érigé en élément essentiel au contrat, l'absence de conséquences fiscales. C'est ainsi que nous sommes d'avis que la C.A.Q. a mal interprété et appliqué l'article 1425 du C.c.Q.

En permettant la rectification sur la base de l'article 1425 du C.c.Q., la C.A.Q. a créé une nouvelle réparation qui était inexistante en droit civil québécois. La C.A.Q. a, selon nous, modifié le droit substantiel sans aucun texte de Loi. Or, le pouvoir de créer du droit substantiel en droit civil québécois revient au législateur. Ce pouvoir a été attribué au législateur et non aux tribunaux par le paragraphe 13 de l'article 92 de la Loi constitutionnelle de 1867. Par la restructuration d'une planification fiscale par la voie de l'article 1425 du C.c.Q., la C.A.Q. a ouvert la porte à la correction rétroactive de planifications fiscales dont les conséquences n'ont pas été correctement envisagées. C'est pourquoi nous sommes d'avis que la C.A.Q. en accordant la rectification a introduit dans le droit civil québécois la doctrine de rectification développée en *common law*.

Tel que nos procureurs l'ont mentionné dans la demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême du Canada, ce jugement de la C.A.Q. n'a pas contribué à la compréhension de la notion de rectification, mais a plutôt bouleversé le concept de rectification, tel qu'il existait en droit civil québécois et a ainsi ouvert la porte notamment à l'instabilité des contrats dans la province. D'ailleurs, la C.A.Q. en est consciente puisqu'elle réfère à la nouveauté de la question et à son intérêt général pour rejeter l'appel sans frais. Toutefois, d'ici à ce que la Cour suprême du Canada se prononce, Revenu Québec va examiner chaque cas au mérite puisque la notion d'erreur matérielle, présente en droit civil, nous accorde une marge de manœuvre à cet égard.

Question 3. Planification interprovinciale – (ARQ)

Question :

Deux décisions récentes ont été rendues par la Cour du Banc de la Reine de l'Alberta dans des causes impliquant des planifications fiscales interprovinciales. La Cour a tranché en faveur des contribuables dans les causes *Husky Energy Oil Inc.*¹ et *Canada Safeway Limited*², lesquelles ont réorganisé leur capital de façon à se prévaloir d'une planification visant à se soustraire de l'impôt provincial au Canada.

Essentiellement, ce type de planification consiste à interposer dans un groupe corporatif une société constituée hors du Canada afin de lui faire réaliser un revenu d'intérêts à la suite d'un regroupement dans celle-ci des instruments financiers détenus par les entités du groupe corporatif. Cette société qui réside au Canada et qui a un établissement en Ontario seulement n'est pas assujettie à l'impôt corporatif dans cette province en raison de la nature de son revenu. Ce type de planification est connu sous le vocable « Finco ».

Ces décisions auront-elles des répercussions dans des dossiers semblables qui sont présentement en traitement à Revenu Québec?

Réponse :

¹ [Husky Energy Inc. v. Alberta](#), 2011 ABQB 268.

² [Canada Safeway Limited v. Alberta](#), 2011 ABQB 329.

En 2006, les représentants de l'ARC, de l'Alberta, l'Ontario et du Québec ont soumis de concert une proposition de règlement à l'ensemble des contribuables impliqués dans une planification Finco. Une majorité de ceux-ci ont accepté la proposition qui leur avait été soumise. Cependant, certains dossiers ont été judiciarisés dont ceux mentionnés précédemment.

Revenu Québec est présentement à traiter quelques dossiers semblables et entend maintenir les cotisations malgré les décisions Husky et Safeway.

Il convient de rappeler que chacun des dossiers Finco a ses particularités factuelles et les points de droit qu'entend faire valoir Revenu Québec peuvent différer d'un dossier à l'autre.

Question 4 – Les Planifications fiscales agressives

Question :

Pourriez-vous faire état du nombre de divulgations obligatoires ou préventives faites à ce jour et des développements que cela aurait occasionnés?

Réponse :

Les divulgations obligatoires ou préventives n'avaient pas besoin d'être produites avant le 27 décembre 2010, Revenu Québec estime qu'il est trop tôt, 6 mois après, pour faire état de l'impact qu'ont eu ces mesures sur l'ensemble de la communauté fiscale.

Il est possible que les modifications annoncées à l'automne 2009 aux lois fiscales aient induit des changements de comportement de la part des acteurs de la communauté fiscale, mais il est aussi beaucoup trop tôt pour faire des constats.

Il convient de mentionner, en référence aux changements de comportement, que certains d'entre eux pourraient privilégier la possibilité que leur client puisse se soustraire de la pénalité de 25% en faisant valoir une défense de diligence raisonnable plutôt que de produire une divulgation préventive.

Comme nous l'avons indiqué dans les réponses aux questions qui nous ont été soumises au sujet de la défense de diligence raisonnable³, la pénalité de 25% du montant de l'avantage fiscal imposée par l'article 1079.13.1 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3) ne s'applique que s'il y a eu un abus. Par conséquent, Revenu Québec est d'avis que la défense de la diligence raisonnable qui s'appuie sur la seule opinion d'un conseiller fiscal, qu'elle soit verbale ou écrite, ne constitue pas un moyen efficace de se soustraire à une telle pénalité.

Nous considérons important de faire une telle mise en garde aux acteurs de la communauté fiscale. En effet, un contribuable qui préfère s'en remettre à l'opinion de son conseiller fiscal devra être sensibilisé au fait que Revenu Québec appliquera la pénalité de 25% en présence d'un abus de la LI, et ce, même si une opinion a été obtenue du conseiller fiscal.

³ Congrès de l'APFF 2010, Panel sur les planifications fiscales abusives, Question 3.

Question 5: MCIA

L'élément « E » de la définition de « montant cumulatif des immobilisations admissibles » (MCIA) au paragraphe 14(5) exige notamment qu'un contribuable inclue les montants qu'il « peut devenir en droit de recevoir » à titre de capital relatif à l'entreprise qu'il exploite ou a exploitée. Le sens de cette expression est très large et pourrait être interprété comme exigeant d'un contribuable qu'il inclue les montants qu'il n'est pas légalement en droit de recevoir et les montants qui sont impossibles à calculer à ce moment. Par exemple, certaines transactions peuvent prévoir des paiements supplémentaires de montants en capital devant être faits dans le futur en fonction de la réalisation de certains événements. Si le contribuable a inclus ces montants et que les événements ne se réalisent pas dans le futur, il n'y a aucune mesure appropriée permettant au contribuable de corriger la situation. Il semble que cette exigence d'inclure ces montants n'est pas compatible avec le principe de réalisation. Quelle est la position de l'ARC?

Réponse de l'ARC

La réponse officielle à cette question n'a pas été fournie par l'ARC.

Question 6 A: Divulgations volontaires (ARC)

L'ARC a récemment annoncé de façon informelle les nouvelles règles relatives aux divulgations volontaires.

Question :

Pouvez-vous réitérer ces règles et indiquer quelle est la nouvelle position de l'ARC quant au délai de 10 ans prévu au paragraphe 220(3.1) ? En d'autres termes, pouvez-vous confirmer qu'un dossier dont l'omission de déclarer le capital remonte à plus de 10 ans sera tout de même acceptable?

Réponse de l'ARC :

Le programme de divulgation volontaire (PDV) a acquis une popularité grandissante comme option permettant aux contribuables de corriger leurs affaires fiscales. En 2010-2011, le PDV a reçu plus de 13 000 divulgations générant plus de 600 millions de dollars en impôt fédéral additionnel.

À la fin de 2008, l'ARC a fait des changements au PDV au Québec afin d'harmoniser le programme avec le reste du Canada. En octobre 2010, l'ARC a fait une présentation à l'APFF en relation avec le PDV.

Les contribuables doivent expliquer comment ils respectent les quatre conditions d'admissibilités au PDV. Un contribuable doit divulguer tous les faits entourant sa non-conformité. Toutes les années et tous les revenus non déclarés doivent être inclus dans la divulgation initiale. Ce n'est qu'après révision de tous les faits que l'ARC détermine quelles années devront faire l'objet d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation. Chaque situation appelle un examen au cas par cas et la matérialité des montants divulgués est prise en considération.

Il n'y a aucune disposition législative empêchant l'émission d'une cotisation pour une année donnée si le redressement demandé respecte la législation applicable. Nous allons appliquer la Loi comme si le redressement demandé se rapportait à une année d'imposition prescrite et cotiser les revenus dans l'année d'imposition où ils ont été gagnés. Par conséquent, l'ARC ne fournit aucune garantie aux contribuables qui ont fait une divulgation volontaire à l'effet qu'ils ne seront pas cotisés au-delà d'une période de 10 ans. Relativement à la renonciation aux pénalités et intérêts, la législation limite cette renonciation aux 10 années précédentes.

Il pourrait y avoir des conséquences non prévues lorsque nous identifions qu'une divulgation n'est pas complète. Ne faites pas une divulgation avec seulement la moitié des données. Lorsque nous doutons que certains revenus ne nous ont pas été divulgués, nous prenons des mesures supplémentaires par exemple, de poser des questions supplémentaires, faire certaines recherches et possiblement ouvrir des années additionnelles avec la possibilité d'ajouter un montant de pénalités. Nous allons aussi comparer les montants divulgués aux informations dont nous disposons à l'égard de tiers. Si la divulgation est incomplète, elle pourrait être refusée et le dossier envoyé à la vérification. Il est donc important de s'assurer que la divulgation soit complète dès le départ.

Question 6 B : Divulgations volontaires (ARQ):

Question :

L'Agence du revenu du Québec entend-elle utiliser les mêmes critères d'admissibilité au programme des divulgations volontaires que ceux de l'Agence du revenu du Canada?

Réponse :

Les conditions d'entrée au programme des divulgations volontaires nous apparaissent être les mêmes au Québec que celles retenues au fédéral. Si on les résume :

La divulgation doit être :

1. complète;
2. vérifiable;
3. spontané; et résulter au;
4. paiement.

Cependant, le sujet de l'heure en matière de divulgation volontaire est sûrement le rapatriement des fonds placés à l'étranger. Certains praticiens constatent à cet égard une réelle différence entre Revenu Québec et l'ARC.

De son point de vue, Revenu Québec estime avoir la capacité juridique de cotiser ce capital de départ sur une ou plusieurs années lorsque l'administration fiscale démontre que la cotisation estimative est corrélée au mieux avec la loi et les faits dont elle dispose ou dont elle suppose l'existence.

Par analogie, dans un contexte de cotisation estimative, l'affaire *Lacroix*⁴, de 2008 de la Cour fédérale d'appel, qu'a fait sienne en 2010 la Cour d'appel dans l'affaire *Chiasson*⁵, nous a rappelé que le contribuable est dans une situation singulière en ce qu'il doit démontrer que le chiffre auquel en arrive l'administration fiscale est constitué de sommes qui ne sont pas fiscalisées.

Ce fardeau n'a rien d'inéquitable puisque le contribuable a la connaissance des faits et qu'il est en mesure de faire la preuve, puisqu'il serait irréaliste d'imposer à l'administration fiscale de mettre au jour la source et l'ampleur de ce revenu qu'elle n'est capable d'approximer qu'au travers de méthodes alternatives.

Compte tenu du fardeau de preuve particulier qui incombe au contribuable pour expliquer quel est son revenu en pareille situation, dans la mesure où :

1. l'administration fiscale fait la démonstration qu'elle a épuisé vraiment tous les moyens mis à sa disposition pour attribuer avec certitude le revenu à des années d'imposition antérieures; et surtout que
2. tant le contribuable que l'administration fiscale sont incapables de déplacer la matière imposable à d'autres années d'imposition.

Il est tout à fait fondé, dans ce contexte, de laisser ce capital dans l'année d'imposition qui précède la période pour laquelle l'exercice est fait et de l'y imposer.

Question 7 : Article 94.1

Concernant les mesures transitoires entre les anciennes règles proposées en lien avec l'article 94.1 de la LIR et le retour à l'ancien article 94.1, ces règles permettent aux contribuables qui se sont conformés à l'article 94.1 tel qu'anciennement proposé de faire un choix afin de déduire dans l'année d'entrée en vigueur des mesures transitoires les montants inclus en trop dans leur revenu entre 2000 et mars 2010 en vertu de l'article 94.1 tel que proposé à l'époque. Ces règles prévoient aussi une déduction au PBR lorsque des pertes ont été encourues et déclarées en vertu de l'ancien régime proposé.

Question 7a) à l'ARC :

Pourriez-vous exposer, de façon générale, votre compréhension de ces règles transitoires?

Réponse de l'ARC à la question 7a)

Le budget du 4 mars 2010 a proposé de remplacer les modifications qui avaient été proposées à l'égard de l'article 94.1 de la Loi, en revenant aux dispositions originales. Aux fins de discussion

⁴ 2008 DTC, page 6551, au paragraphe 20.

⁵ 2010 QCCA, 1118 CanLII, au paragraphe 14.

et afin d'éviter toute confusion, on peut donc identifier trois ensembles de règles concernant l'article 94.1 et les entités de placement étrangères, soit :

- 1) les règles originales (les « règles originales », soit règles applicables généralement avant 2001);
- 2) les règles proposées antérieurement (les « anciennes règles proposées », soit les règles couvrant la période entre 2001 et le budget 2010);
- 3) Les nouvelles règles proposées (les « nouvelles règles proposées », règles qui devraient normalement prendre effet à partir du 4 mars 2010.

Or, tel que mentionné ci-dessus, les nouvelles règles proposées à l'égard de l'article 94.1 de la Loi ont été annoncées dans le budget fédéral du 4 mars 2010 à des fins de consultation pour remplacer les anciennes règles proposées sur les entités de placement étrangères; ces règles ont pris la forme de propositions législatives publiées par le ministère des Finances le 27 août 2010, toujours à des fins de consultation. Depuis cette date, aucun changement n'est intervenu. Donc les nouvelles règles proposées sur les entités de placement étrangères ayant pris naissance dans le budget de 2010 sont toujours en projet de loi.

Maintenant que prévoient ces règles ? Essentiellement, les nouvelles règles proposées prévoient un retour en arrière aux règles originales, mais avec certains ajustements. Entre les règles originales d'avant 2001 et les nouvelles règles proposées de 2010, il y a eu les anciennes règles proposées couvrant la période de 2001 à mars 2010 (appelée la période pertinente). Le parlement ayant été dissous en 2008, le projet de loi relatif aux anciennes règles proposées sur les entités de placement étrangères est mort au feuillet et les anciennes règles proposées ne sont jamais devenues loi. Cependant, comme on s'attendait à ce que les anciennes règles proposées soient adoptées, plusieurs contribuables se sont conformés volontairement à ces règles. Afin de ne pas pénaliser ceux qui se seraient conformés aux anciennes règles proposées, le législateur a introduit des mesures transitoires dont l'objet est d'éliminer les inclusions de revenus excédentaires des contribuables qui se sont conformés aux anciennes règles proposées. Les mesures transitoires prévoient :

- 1) Que le ministre du Revenu national peut établir une nouvelle cotisation pour les années en question si le contribuable en fait la demande afin d'exclure les excédents déclarés;
- 2) Qu'un contribuable qui s'est imposé volontairement peut faire un choix sur formulaire prescrit lui permettant de prendre une déduction pour l'excédent déclaré dans le premier exercice commençant après le 4 mars 2010, date du Budget fédéral.

Question 7b) à l'ARC :

La motion de voies et de moyens du 9 novembre 2006 annonçait que les modifications proposées à l'article 94.1 ne s'appliqueraient qu'aux années se terminant après 2006. Il est donc vraisemblable que plusieurs contribuables se soient conformés aux règles proposées jusqu'en 2005, aient "sauté" 2006, et aient recommencé à se conformer auxdites règles pour les années 2007 et suivantes. Quelle est votre position relativement à ce genre de situation?

Réponse de l'ARC à la question 7b) :

Que l'on ait sauté 2006 ou non, il nous apparaît que les mesures transitoires, si elles sont adoptées telles que proposées, permettront à un contribuable soit de demander au ministre de le re-cotiser pour les années en question, soit de faire le choix prévu selon le formulaire prescrit. Nous ne croyons pas que le fait d'avoir sauté l'année 2006 empêcherait le contribuable de faire un choix sur formulaire prescrit aux termes du paragraphe (5) des mesures transitoires.

Question 7c) à l'ARC :

Est-ce que le formulaire (qui sera) prescrit en vertu de ces règles transitoires permettra de faire le choix pour certaines années et de ne pas le faire pour d'autres? Si oui, dans quelles circonstances?

Réponse de l'ARC à la question 7c) :

Nous comprenons des propositions législatives sur l'article 94.1 qu'un contribuable qui s'est imposé volontairement peut faire un choix sur formulaire prescrit visant toutes les années dans la période pertinente, lui permettant de prendre une déduction pour l'excédent déclaré dans le premier exercice commençant après le 4 mars 2010. Les règles transitoires ne permettront donc pas de faire le choix pour certaines années et de ne pas le faire pour d'autres.

Question 8 : Convention fiscale Canada-Suisse

Est-ce que l'ARC peut faire une mise à jour sur le statut des procédures d'arbitrage prévues à la convention fiscale entre le Canada - Suisse?

Réponse de l'ARC :

Le Protocole amendant la convention fiscale entre le Canada et la Suisse a été signé le 22 octobre 2010, mais n'est pas encore entré en vigueur. Une fois qu'il sera en vigueur, les autorités compétentes seront en mesure de développer des règles et des procédures qui seront convenues par les états contractants au moyen de notes échangées entre eux par voie diplomatique. Tel que prévu à l'article XIII, alinéa 2b), les notes diplomatiques vont spécifier la date effective des dispositions d'arbitrage.

Question 9 : Dépense d'exploration engagée au Québec

Question :

Pour les fins à la fois du « compte relatif à certains frais d'exploration québécois d'un particulier » et du « compte relatif à certains frais québécois d'exploration minière de surface ou d'exploration pétrolière ou gazière d'un particulier », les mots « dépenses [...] qu'il a engagées au Québec » qui se trouvent au sous-paragraphe i du paragraphe a de l'article 726.4.10 de la LI, ainsi qu'au paragraphe a de l'article 726.4.17.2 de la LI, font-ils en sorte que les dépenses afférentes à des frais d'exploration ou de mise en valeur doivent non seulement être effectuées à l'égard d'une ressource minérale ou un gisement situé au Québec, mais de plus, être effectuées au Québec ?

Par exemple, les dépenses suivantes peuvent-elles être considérées de dépenses engagées au Québec :

- des travaux de forage sur une propriété minière située au Québec, dont l'analyse d'une partie des carottes prélevées sur cette propriété est soumise à un laboratoire situé à l'extérieur du Québec;
- des levées géophysiques effectuées par avion par une personne qui a un établissement en Ontario seulement ?

Réponse de l'ARQ:

Des frais d'exploration québécois d'un particulier qui seraient visés par l'un des sous-paragraphe 1 et 2 du sous-paragraphe i du paragraphe a de l'article 726.4.10 de la LI ne seront pas exclus lors de l'établissement du compte relatif à certains frais d'exploration québécois d'un particulier par le seul fait que ces frais ont été engagés auprès d'une personne qui ne serait pas assujettie à la LI. Il en va de même pour l'établissement du compte relatif à certains frais québécois d'exploration minière de surface ou d'exploration pétrolière ou gazière d'un particulier.

Aussi, la dépense se rapportant à l'analyse de carottes prélevées lors de travaux de forage sur une propriété minière située au Québec, ne sera pas exclue du compte cumulatif calculé en vertu des dispositions de l'article 726.4.10 de la LI en raison des mots « dépenses [...] qu'il a engagées au Québec » se trouvant au sous-paragraphe i du paragraphe a de cet article, et ce, malgré que le laboratoire soit situé à l'extérieur du Québec et que la personne qui exploite le laboratoire qui a procédé à cette analyse ne soit pas assujettie à la LI. Il en va de même pour la dépense relative aux levées géophysiques effectuées sur une telle propriété par avion par une personne qui a un établissement en Ontario seulement.

Question 10 : Frais d'exploration de surface

Mise en situation

Dans le but de favoriser l'exploration au Québec, un particulier peut bénéficier de déductions à l'égard des frais d'exploration minière, pétrolière ou gazière engagés au Québec par une société qui n'exploite aucune

ressource minérale ni aucun puits de pétrole ou de gaz; ou qui ne contrôle pas une autre société qui exploite une ressource minérale ou un puits de pétrole ou de gaz ni n'est contrôlée par une telle société.

De façon plus particulière, ces déductions sont réparties de la façon suivante :

- ⇒ Une déduction de base de 100% des frais canadiens d'exploration, des frais canadiens de mise en valeur et des frais à l'égard de biens canadiens relatifs au pétrole et au gaz;

- ⇒ Lorsque l'investisseur est un particulier, en plus de la déduction de base à 100%, il peut bénéficier d'une déduction additionnelle dans le calcul de son revenu imposable correspondant à:
 - 25% des frais canadiens d'exploration, des frais canadiens de mise en valeur et d'un 25% supplémentaire lorsque ces frais sont de surface;

 - 50% des frais à l'égard de biens canadiens relatifs au pétrole et au gaz.

Question à l'ARQ :

Au regard de la déduction additionnelle à l'égard de certains frais d'exploration minière de surface ou d'exploration pétrolière ou gazière engagés au Québec prévue à l'article 726.4.17.1 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3), ci-après « LI », quels sont les frais canadiens d'exploration relatifs au domaine minier qui sont visés par cette déduction additionnelle?

Réponse de l'ARQ :

Au regard d'une ressource minérale, le compte relatif à certains frais québécois d'exploration minière de surface ou d'exploration pétrolière ou gazière décrit à l'article 726.4.17.2 de la LI, ci-après désigné le « compte relatif à certains frais québécois d'exploration », est essentiellement composé de frais canadiens d'exploration qui ont été engagés pour déterminer l'existence d'une ressource minérale au Québec, situer une telle ressource ou en déterminer l'étendue ou la qualité.

Pour que des frais canadiens d'exploration puissent être qualifiés de dépenses à titre de travaux d'exploration de surface, aux fins de l'application de l'article 726.4.17.2 de la LI, il faut que les travaux d'exploration soient réalisés à même le sol, ce qui exclut évidemment les travaux réalisés à même le sous-sol. Certains réfèrent à des travaux d'exploration réalisés à la lumière du jour.

Par ailleurs, ce ne sont pas tous les travaux d'exploration de surface qui sont inclus dans le compte relatif à certains frais québécois d'exploration. Le sous-paragraphe i du paragraphe a de l'article 726.4.17.2 de la LI prévoit que ces frais ne comprennent pas ceux qui sont relatifs à des travaux soit de déblaiement et d'enlèvement des couches de surface qui sont plus que nécessaires pour effectuer la mise au jour ou l'échantillonnage préliminaire d'indices minéralisés.

Toujours selon ce sous-paragraphe i, ces frais ne comprennent pas non plus les frais de forage et de creusage de tranchées ou de trous d'exploration qui constituent des travaux d'exploration souterraine.

ENLÈVEMENT DES COUCHES DE SURFACE

Plus particulièrement, pour ce qui est des travaux de déblaiement et d'enlèvement des couches de surface qui sont plus que nécessaires pour effectuer la mise à jour ou l'échantillonnage préliminaire d'indices minéralisés, il s'agit des travaux de défrichage et d'enlèvement des morts-terrains, soit les terrains stériles, qui sont situés au-dessus de la roche, et qui sont réalisés dans le cadre de la mise en valeur d'un amas minéralisé ou l'aménagement d'une mine à ciel ouvert.

Quant aux travaux qui nécessitent le sciage, le concassage ou le dynamitage de la roche de surface, les frais s'y rapportant peuvent se qualifier de frais canadiens d'exploration de surface. Cela serait le cas, par exemple, pour des travaux qui consistent à creuser une tranchée dans une veine de surface si, par ailleurs, ces travaux ont pour objet l'échantillonnage préliminaire d'indices minéralisés. Par contre, les frais pour des travaux de concassage ou de dynamitage ne se qualifient pas de frais canadiens d'exploration de surface lorsque de tels travaux sont eux aussi réalisés dans le cadre de la mise en valeur d'un amas minéralisé ou l'aménagement d'une mine à ciel ouvert.

FORAGE ET CREUSAGE DE TROUS D'EXPLORATION

Lorsqu'un trou d'exploration est le résultat d'un forage vertical de grand diamètre, les travaux nécessaires à sa réalisation sont des travaux d'exploration souterraine. Pour ce qui est d'un forage de petit diamètre, par exemple le forage au diamant pour l'obtention de carottes, si ces travaux sont exécutés à même le sol ils ne sont pas considérés comme étant des travaux d'exploration souterraine. En revanche, si ces travaux sont effectués à même le sous-sol, ils sont alors considérés des travaux d'exploration souterraine. Ce serait le cas lors de forage exécuté à partir d'une galerie.

Question 11 : Erreur relativement au prix de transfert

Question:

Est-ce que l'ARC peut expliquer la procédure que doit suivre un contribuable lorsque ce dernier désire corriger une erreur relativement au prix de transfert d'une période antérieure.

Réponse de l'ARC :

La procédure permettant à un contribuable de demander une nouvelle cotisation relativement à ses déclarations de revenus (incluant un redressement des prix de transfert) est d'écrire une lettre au centre fiscal où les déclarations de revenus T2 visées sont normalement produites en y incluant tous les détails pertinents et les documents au soutien de sa demande de redressement des prix de transfert d'une période antérieure. De l'information supplémentaire sur les règles générales d'une nouvelle cotisation relative à une déclaration de revenus peut être trouvée dans la circulaire d'information 75-7R3 de l'ARC.

De plus, conformément au paragraphe 247(10) de la Loi de l'impôt sur le revenu, toute demande de redressement des prix de transfert ayant pour effet de réduire l'impôt d'un contribuable canadien (aussi

connu comme un « redressement à la baisse des prix de transfert ») est effectuée seulement si le ministre ou un fonctionnaire autorisé la juge acceptable. Toutes les demandes pour une année d'imposition de redressements à la baisse des prix de transfert de moins de 5 000 000 \$ sont attribuées au directeur du bureau des services fiscaux pour approbation alors que tous les demandes pour une année d'imposition de redressements à la baisse des prix de transfert de plus de 5 000 000 \$ ou résultant d'un redressement effectué à un non-résident lié par une autorité fiscale avec laquelle le Canada a signé une convention fiscale sont plutôt attribués au directeur général de la Direction du secteur international et des grandes entreprises à l'administration centrale pour approbation.

De l'information supplémentaire au sujet des redressements à la baisse des prix de transfert peut être trouvée dans la note de service PTM-03 de l'ARC.

Question 12 : Qualification de certaines dépenses à titre de frais canadiens d'exploration

Situation factuelle

Une société étrangère, ci-après le « partenaire étranger », désire agir à titre de partenaire dans un projet d'exploration au Québec. Le partenaire de la société étrangère est une société dont le siège social est au Québec, ci-après le « le partenaire canadien ».

Le partenaire étranger a imposé la présence d'un de ses employés dans le cadre des travaux d'exploration réalisés au Québec par le partenaire canadien. La présence de cet employé était obligatoire autrement le partenaire étranger n'aurait pas accordé le financement du projet d'exploration au Québec.

L'employé, un géologue, n'effectue que des travaux géologiques, notamment l'analyse de rapports et de planifications de travaux d'exploration. Le travail du géologue est effectué de Montréal et ce n'est que sporadiquement qu'il doit se rendre sur le lieu où les travaux d'exploration sont effectués. Le paiement du salaire du géologue est assuré par l'employeur, le partenaire étranger, alors que les frais de subsistance (hôtel et repas) doivent être assumés par le partenaire canadien.

Question:

Les frais de logement et de repas peuvent-ils se qualifier, pour le partenaire canadien, de frais canadiens d'exploration, malgré le fait que ces frais, d'une part, soient accessoires à des travaux d'exploration et, d'autre part, aient été encourus à Montréal plutôt qu'à proximité du site où les travaux d'exploration sont effectués?

Réponse :

La qualification d'une dépense engagée par un contribuable à titre de frais canadiens d'exploration est avant tout une question factuelle et cette question ne peut être résolue qu'après un examen de tous les faits pertinents.

Vous conviendrez donc qu'il nous serait difficile de nous prononcer de façon affirmative, au regard des seuls faits soumis, pour établir si ces dépenses se qualifient ou non de frais canadiens d'exploration, au sens donné à cette expression à l'article 395 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3), ci-après « LI ».

Ceci étant dit, les commentaires suivants pourront néanmoins vous éclairer sur ce qui peut se qualifier de frais canadiens d'exploration.

LA QUALIFICATION D'UNE DÉPENSE À TITRE DE FRAIS CANADIENS D'EXPLORATION

Pour qu'une dépense puisse se qualifier de frais canadiens d'exploration, il faut qu'elle se rapporte à des frais engagés pour déterminer l'existence d'une ressource minérale au Canada, situer une telle ressource ou en déterminer l'étendue ou la qualité. Selon la jurisprudence, pour que la dépense puisse se qualifier de frais canadiens d'exploration, il faut qu'elle ait été engagée dans le but d'ajouter à la connaissance de cette ressource⁶.

Donc, si les travaux d'un employé ou d'un consultant n'ajoutaient pas à la connaissance d'une ressource minérale, les dépenses relatives à de tels travaux effectués par cet employé ou ce consultant ne pourraient pas se qualifier de frais canadiens d'exploration. Cela pourrait être le cas, par exemple, lorsqu'un employé ou un consultant procède à des travaux d'analyse dans le seul but d'appuyer ou non une décision de procéder au financement de travaux d'exploration ou de développement.

Par conséquent, si les travaux du géologue ont pour objectif de rassurer le partenaire étranger et non pas d'ajouter à la connaissance de la ressource minérale sur le site d'exploration au Québec, les frais afférant à ces travaux ne sont pas des frais canadiens d'exploration.

FRAIS DE LOGEMENT ET DE REPAS

En supposant que les travaux du géologue consistent à déterminer l'existence d'une ressource minérale, situer une telle ressource ou en déterminer l'étendue ou la qualité, vous vous interrogez à savoir si les frais de logement et de repas pourraient se qualifier de frais canadiens d'exploration.

Les coûts relatifs à l'hébergement et aux repas sur un site d'exploration minier peuvent se qualifier de frais canadiens d'exploration, malgré qu'ils soient accessoires aux travaux spécifiques d'exploration qui visent à déterminer l'existence d'une ressource minérale au Canada, situer une telle ressource ou en déterminer l'étendue ou la qualité. Cela serait le cas, par exemple, si le contribuable qui effectue l'exploration doit assurer l'hébergement et les repas de ses employés sur le site ou à proximité de celui-ci afin de réaliser les travaux d'exploration. Il en serait de même s'il devait fournir ces services à des employés d'un sous-traitant réalisant de tels travaux. En effet, malgré que ces frais puissent être considérés comme étant accessoires, il en demeure pas moins qu'ils sont nécessaires pour la conduite de ces travaux.

Les coûts relatifs à l'hébergement et aux repas engagés hors d'un site d'exploration peuvent, eux aussi, se qualifier de frais canadiens d'exploration. Le fait que le géologue effectue ses travaux au siège social du

⁶ Lynda L. Mickleborough c. la Reine, 99 D.T.C. 47 (CCI), par. 78.

partenaire canadien qui est situé à Montréal, n'entache pas la qualification des frais de logement et de repas à titre de frais canadiens d'exploration.

FRAIS DE REPRÉSENTATION

Il y a lieu de vérifier si les dispositions de l'article 421.1 de la LI peuvent s'appliquer pour réduire le montant des frais de repas. Dans l'éventualité où ces dispositions s'appliquent, la dépense qui se rapporte aux frais de repas, laquelle est considérée pour établir le montant des frais canadiens d'exploration à l'article 395 de la LI, s'en trouvera réduite.

De plus, cette réduction des frais canadiens d'exploration se rapportant aux frais de repas entraînera des conséquences sur le montant des frais cumulatifs canadiens d'exploration, qui est établi selon les dispositions des articles 398 et 399 de la LI.

Finalement, lorsqu'il y a renonciation à des frais canadiens d'exploration et que les dispositions de l'article 421.1 de la LI s'appliquent à de tels frais, il convient de noter que les déductions additionnelles⁷ dans le calcul du revenu imposable et qui se rapportent à ces frais d'exploration devront tenir compte de la réduction découlant de l'application de l'article 421.1 de la LI.

Question 13: Note de service sur les prix de transfert

Est-ce que l'ARC peut faire une mise à jour relativement à toute nouvelle publication de notes de services ou de nouvelles techniques sur l'impôt sur le revenu aux sujet des prix de transfert?

Réponse de l'ARC :

Des mises à jour régulières sur divers sujets directement liés au prix de transfert peuvent être trouvées dans la série de documents *Note de service sur le prix de transfert* (PTM). La Division de l'impôt international de l'administration centrale révisé actuellement sa procédure pour le développement de politique plus particulièrement en ce moment sur les communiqués internes. Des mises à jour supplémentaires aux PTM pourraient être faites résultantes de cette révision.

⁷ La déduction additionnelle à l'égard de certains frais d'exploration engagés au Québec (articles 726.4.9 et suivants), la déduction additionnelle à l'égard de certains frais d'exploration minière de surface ou l'exploration pétrolière ou gazière engagés au Québec; (articles 726.4.17.1 et suivants) et la déduction additionnelle à l'égard de certains frais d'exploration engagés dans le Moyen Nord et le Grand Nord québécois (articles 726.4.17.18 et suivants).