**Communiqué fiscal**

# SECTION 1 – IMPÔTS SUR LE REVENU

**Clause d’indexation sur les bénéfices futurs**

Un contrat de vente contient différentes clauses qui peuvent influencer la détermination du prix de vente et son paiement. Il faut distinguer les termes de paiement, les ajustements du prix de vente et les garanties.

Plus spécifiquement pour les ajustements du prix de vente, on utilise souvent des clauses d’indexation sur les bénéfices futurs. Il existe deux catégories pour ce type de clause. La première, celle dont le prix peut être majoré « clause earn-out ». La deuxième, celle dont le prix de vente peut être réduit « clause reverse earn-out ».

Le traitement fiscal des clauses d’indexation sur les bénéfices futurs consiste, pour le vendeur, à inclure les sommes reçues à 100 % à titre de revenu en vertu de l’alinéa 12(1) g) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Cette règle est applicable, peu importe la base de calcul, soit relativement aux ventes, aux profits ou tous autres facteurs similaires.

Voici un exemple démontrant l’application de l’alinéa 12(1) g) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*.

* Le prix de vente initial de la clientèle est de 5 000 000 $.
* Contrepartie additionnelle pouvant atteindre un montant maximal de 435 000 $ selon les modalités suivantes :
* La contrepartie additionnelle est calculée en fonction de l’atteinte des ventes admissibles selon une formule mathématique préétablie;
* Trois versements annuels d’un maximum de 145 000 $.

Le traitement fiscal serait le suivant pour le vendeur :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Moment** | **Montant** | **Traitement** |
| Dans l’année de la vente | 5 000 000 $ | Excédent du PBR imposable à 50 % |
| 1ère année qui suit celle de la vente | Max : 145 000 $ | 100 % comme du revenu d’entreprise |
| 2e année qui suit celle de la vente | Max : 145 000 $ | 100 % comme du revenu d’entreprise |
| 3e année qui suit celle de la vente | Max : 145 000 $ | 100 % comme du revenu d’entreprise |

Pour l’acheteur, le traitement fiscal fait en sorte que tout paiement relatif à une clause d’indexation sur les bénéfices futurs se rajoute au coût du bien. Il y a donc une asymétrie du traitement fiscal entre le vendeur et l’acheteur.

Il existe cependant une exception à cette règle générale permettant que la contrepartie additionnelle soit considérée comme du gain en capital plutôt que du revenu pour le vendeur, soit la méthode de recouvrement du coût.

Pour utiliser la méthode de recouvrement du coût, il faut respecter la totalité des conditions énumérées dans le bulletin d’interprétation IT-426 de l’Agence du revenu du Canada :

1. Il doit s’agir d’une vente d’actions;
2. Le vendeur et l’acheteur n’ont aucun lien de dépendance entre eux;
3. Le gain réalisé ou la perte subie lors de la vente d’actions du capital-actions de la société est clairement de nature capitale;
4. Il est raisonnable de présumer que la clause « earn-out » se rapporte à l’achalandage dont la valeur peut fort bien faire l’objet d’un désaccord entre le vendeur et l’acheteur au moment de la vente. Cette condition est difficile à prouver par son ambiguïté et pour s’assurer qu’elle soit respectée, il est fortement suggéré de prévoir une mention à cet effet dans le contrat de vente;
5. La clause « earn-out » doit se terminer au plus tard 5 ans après la date de la fin d’année d’imposition de la société au cours de laquelle les actions sont vendues;
6. Le vendeur doit annexer une copie du contrat de vente dans sa déclaration de revenus pour l’année durant laquelle il a disposé des actions;
7. Le vendeur doit annexer dans sa déclaration de revenus, pour l’année durant laquelle il a disposé des actions, une lettre dans laquelle il demande d’utiliser la méthode de recouvrement du coût pour la vente et qu’il s’engage à suivre cette méthode pour déclarer le gain réalisé ou la perte subie provenant de la vente des actions;
8. Le vendeur est une personne résidente du Canada.

En utilisant la méthode de recouvrement du coût, un vendeur devra s’imposer sur le gain en capital réalisé sur la vente des actions d’une société de la façon suivante :

1. Le vendeur devra réduire leur prix de base rajusté (ci-après « **PBR** ») des actions vendues d’une société au fur et à mesure que les montants en règlement du prix de vente deviennent déterminables.
2. Lorsqu’un tel montant faisant partie du prix de vente excède le PBR des actions vendues d’une société, l’excédent sera considéré être un gain en capital réalisé pour le vendeur et le PBR sur ces actions sera égal à zéro.
3. Tous les montants qui deviennent déterminables, par la suite, seront considérés comme un gain en capital pour le vendeur au moment où ils deviennent déterminables.

À noter qu’un montant devient déterminable lorsqu’il est possible de le calculer avec précision et que le vendeur a un droit absolu, mais pas nécessairement immédiat.

Si nous reprenons le même exemple, mais en présumant qu’il s’agit d’une vente d’actions plutôt qu’une vente de clientèle. Dans ce cas, le vendeur pourrait utiliser la méthode de recouvrement de coût et le traitement fiscal serait le suivant pour les sommes reçues.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Moment** | **Montant** | **Traitement** |
| Dans l’année de la vente | 5 000 000 $ | Excédent du PBR comme du gain en capital imposable à 50 % |
| 1ère année qui suit celle de la vente | Max : 145 000 $ | Gain en capital – 50 % |
| 2e année qui suit celle de la vente | Max : 145 000 $ | Gain en capital – 50 % |
| 3e année qui suit celle de la vente | Max : 145 000 $ | Gain en capital – 50 % |

La méthode de recouvrement de coût ne peut être utilisée que lorsque les biens vendus sont des actions. Dans les autres cas, pour éviter qu’une partie du prix de vente soit imposé comme du revenu plutôt que du gain en capital, il faudrait utiliser des clauses « reverse earn-out ».

La méthode « reverse earn-out »consiste donc à prévoir comme prix de vente du bien sujet aux « earn-out » un montant maximum de produit de disposition. Si les indicateurs financiers prévus dans l’« earn-out »ne sont pas respectés, le prix de vente est réduit en fonction d’une formule prédéterminée. Donc, au lieu d’avoir un montant minimum et des versements variables qui s’ajoutent au montant minimum, le « reverse earn-out » prévoit un prix de vente maximal avec des réductions subséquentes.

L’utilisation d’une clause de « reverse earn-out » a comme avantage d’éviter une inclusion des sommes reçues en vertu de l’alinéa 12(1) *g*) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Toutefois, le montant total du produit de disposition devra être tenu en compte dans le calcul du gain en capital, ce qui signifie que les impôts seront payables sur la totalité du produit de disposition au moment de la vente.

Il faudra également considérer la durée du « reverse earn-out » puisque dans le cas où une partie du « reverse earn-out » n’aura pas été reçue en raison du non-respect des indicateurs financiers, une perte sera réalisée à ce moment. Cette perte pourra être reportée selon les règles usuelles de report. Dans l’éventualité où la disposition est survenue depuis plus de trois ans, la perte ne pourra être reportée contre le gain résultant de la disposition et devra être conservée pour le futur.

Pour illustrer ceux-ci, nous utilisons le même exemple, mais les clauses de la vente seront plutôt les suivantes :

* Le prix de vente global de la clientèle est de 5 435 000 $.
* Il y aura une réduction du prix de vente pour un montant maximal de 435 000 $ selon les modalités suivantes :
* La réduction est calculée en fonction de l’atteinte des ventes admissibles selon une formule mathématique préétablie.
* Trois réductions annuelles d’un maximum de 145 000 $.

Le traitement fiscal serait le suivant pour le vendeur en présumant que les 3 réductions s’appliquent :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Moment** | **Montant** | **Traitement** |
| Dans l’année de la vente | 5 435 000 $ | Excédent du PBR comme du gain en capital imposable à 50 % |
| 1ère année qui suit celle de la vente | Réduction Max : 145 000 $ | 100 % en perte en capital |
| 2e année qui suit celle de la vente | Réduction Max : 145 000 $ | 100 % en perte en capital |
| 3e année qui suit celle de la vente | Réduction Max : 145 000 $ | 100 % en perte en capital |

Finalement, une clause de « reverse earn-out » aura un effet bénéfique sur le calcul du compte de dividende en capital puisque l’inclusion de la totalité du « reverse earn-out » dans le produit de disposition, lors de la vente, permettra à la société de procéder au versement d’un dividende en capital sur ce montant maximal. Si, par la suite, les indicateurs financiers ne sont pas respectés et que le montant de l’« earn-out » se trouve réduit, l’ajustement au compte de dividende en capital ne sera pas rétroactif.

**Annexe J pour la réclamation du crédit pour maintien à domicile des aînés au provincial**

Une erreur semble s’être glissée dans l’annexe J et la section relative à cette annexe dans le guide d’impôt de l’Agence du revenu du Québec pour l’année 2013. Cette erreur fait en sorte que la réduction de 3 % ne s’appliquerait pas dans la situation où une personne aurait reçu son crédit par versement anticipé et que son revenu familial était supérieur au seuil de 54 790 $. Veuillez prendre note que cela ne touche aucunement les personnes dont l’un des membres du couple est non automne puisqu’il n’y a plus de réduction qui s’applique à l’encontre de ce crédit pour les années 2013 et suivantes dans cette situation.

Sommairement, les personnes de 70 ans et plus ont le droit de recevoir un crédit d’impôt remboursable pour des frais liés à des services de maintien à domicile. Ces personnes admissibles ont le droit à un crédit qui représente 31 % des frais admissibles. Ce crédit est réduit de 3 % de l’excédent du revenu familial sur le seuil de base de 54 790 $.

Les personnes admissibles ont le choix entre les deux options suivantes pour demander le crédit :

1. Demander le crédit pour les dépenses admissibles lors de la production de leur déclaration de revenus en remplissant l’annexe J.
2. Faire une demande de versement anticipé pour encaisser ce crédit et remplir l’annexe J lors de la production de la déclaration de revenus s’il y a lieu.

En 2013, lorsqu’une personne recevait son crédit pour maintien à domicile des aînés par versement anticipé, elle n’était pas obligée de remplir l’annexe J si elle répondait oui à la totalité des questions suivantes :

* En 2013, vous avez reçu des versements anticipés du crédit d’impôt pour maintien à domicile des aînés.
* En 2013, vous avez eu un conjoint durant toute l’année ou, en 2013, vous avez été sans conjoint durant toute l’année.
* En 2013, vous avez habité au même endroit pendant toute l’année.

Lorsque la personne choisissait de ne pas remplir l’annexe J puisqu’elle avait répondu oui aux trois questions, l’Agence du revenu du Québec mentionnait dans son guide d’impôt et dans son annexe J que la personne devait inscrire le montant du crédit reçu durant l’année 2013 qui était indiqué à la case D du relevé 19 aux lignes 441 (versement anticipé) et 458 (crédit pour maintien à domicile des aînés) de leur déclaration de revenus.

Dans la situation où la personne choisissait de ne pas remplir l’annexe J et que son revenu était inférieur au seuil de 54 790 $, cela n’engendrait aucun problème puisque cette personne avait droit au plein montant de son crédit.

Par contre, l’erreur survenait lorsque la personne choisissait de ne pas remplir l’annexe J, mais que son revenu familial était supérieur au seuil familial de 54 790 $. Dans cette situation, il n’y avait pas de réduction du crédit de 3 % de l’excédent du revenu familial sur le seuil de base de 54 790 $ puisqu’il était expressément écrit que le montant du crédit indiqué à la case D du relevé 19 devait être inscrit aux lignes 441 et 458 de la déclaration de revenus de la personne. Pourtant, le crédit aurait dû être réduit dans cette situation puisque la réduction s’applique en tout temps même si le crédit a été reçu par versement anticipé.

Toutes les personnes qui sont affectées par cette erreur recevront un avis de cotisation de l’Agence du revenu du Québec, mentionnant que leur crédit a été réduit en partie ou totalité puisque le revenu familial excédait le seuil de base de 54 790 $.

**SECTION 2 – TPS – TVQ**

**Commerce électronique : des solutions recherchées à l’échelle mondiale**

Il est bien connu que le commerce électronique est de plus en plus utilisé par les consommateurs, et ce, pour diverses raisons : prix plus bas, plus grande diversité de produits, etc. Certains acheteurs privilégient également ce procédé pour le « congé » de taxes à la consommation qui peut en découler. En effet, plusieurs personnes achètent un produit aux États-Unis ou ailleurs sur la planète sans payer la TPS et la TVQ sur ces produits.

Pour cette raison, l’Agence du revenu du Québec (« ARQ ») et l’Agence du revenu du Canada (« ARC ») en sont à tenter de développer des moyens afin de récupérer les taxes qui ne sont pas perçues et remises par les vendeurs en ligne non-résidents.

Et elles ne sont pas les seules. L’Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE ») tente de trouver des solutions aux défis représentés par l’économie numérique. En 2013, l’OCDE a mis sur pied le projet BEPS (acronyme anglais signifiant « Érosion de la base d’imposition et transfert de bénéfices »), lequel vise à étudier et contrer les stratégies d’« entreprises multinationales (qui) transfèrent leurs bénéfices imposables dans des pays autres que ceux où elles mènent leurs activités commerciales effectives.[[1]](#footnote-1) » Ce groupe d’étude traite non seulement des impôts corporatifs qui sont éludés par ces entreprises, mais également des conséquences possibles en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Le rapport devant être émis par le BEPS en novembre prochain aura certainement des impacts sur les règles régissant le commerce électronique au Canada et au Québec.

Soyez assurés que nous vous tiendrons informés des développements qui surviendront à ce sujet.

**Critères pour l’application de pénalités pour négligence flagrante et pour la levée de la prescription**

La *Loi sur l’administration fiscale* (« LAF »), la *Loi sur la taxe d’accise* (« LTA ») et la *Loi sur les impôts* (« LI ») prévoient une multitude de pénalités pouvant être appliquées lors de l’émission d’avis de cotisation en taxes de vente. Par exemple, celle retrouvée à l’article 59.3 LAF prévoit une pénalité de 50 % du montant de la taxe qui aurait dû être payé par le contribuable ou du remboursement reçu sans droit, lorsque celui-ci a fait preuve de négligence flagrante, a fait un faux énoncé ou une omission dans un document fait ou produit pour l’application d’une loi fiscale.

Lors du dernier Symposium sur les taxes à la consommation tenu par l’APFF, l’ARQ a fait connaître les critères qui sous-tendent l’application de pénalités pour négligence flagrante. Plusieurs praticiens attendaient réponse à ce point, car ceux-ci restaient sous l’impression que l’ARQ appliquait systématiquement la pénalité prévue à 59.3 LAF.

Une revue de la jurisprudence pertinente en la matière permet de dégager les critères suivants, lesquels ne sont toutefois pas exhaustifs :

*« 1. l’importance des sommes omises, la valeur des justifications fournies et les circonstances dans laquelle l’omission est survenue (…)*

*2. la qualité des registres comptables du contribuable (…)*

*3. son éducation, ses connaissances et son expérience en affaires (…)*

*4. les omissions ou les faux énoncés dans les déclarations litigieuses ont-ils été reconnus ou déclarés volontairement? (…)*

*5. la nature des relations antérieures entre le contribuable et le fisc*

*6. la crédibilité du contribuable (…)*

*7. la responsabilité du professionnel qui prépare les déclarations de revenus du contribuable.[[2]](#footnote-2) »*

*8. « incurie généralisée en regard de ses obligations fiscales[[3]](#footnote-3) »*

*9. aveuglement volontaire[[4]](#footnote-4)*

Cependant, il est important de comprendre que les critères relatifs à la négligence flagrante n’ont pas à être remplis afin de permettre à l’ARQ de lever la prescription acquise en faveur d’un contribuable quant à certaines opérations. En effet, selon l’article 25.1 LAF et le paragraphe 298(4) LTA, effectuer une représentation erronée des faits par incurie ou omission volontaire[[5]](#footnote-5) permet à l’ARQ d’émettre des avis de cotisation relativement à des transactions ayant eu lieu plus de quatre ans auparavant.

Cette incurie ou cette inattention n’a pas à être volontaire, ce qui a pour effet que le fardeau de preuve en telle matière est plus facile à rencontrer pour les autorités fiscales que celui relatif à la négligence flagrante. Par exemple, un contribuable pourrait recevoir un avis de cotisation pour des opérations effectuées dans une période prescrite sans nécessairement se voir imposer des pénalités pour négligence flagrante.

**Exigences documentaires en matière de CTI/RTI**

Toujours lors du Symposium, l’ARQ a fait part des conclusions du rapport du Groupe de travail sur les exigences documentaires relativement à son objectif de clarifier et d’uniformiser l’approche de vérification à l’égard des factures émises soumises par un contribuable pour la réclamation de CTI/RTI et émises au mauvais nom.

Il peut en effet arriver que la facture émise par un fournisseur porte un nom qui soit incomplet ou ambigu, porte le nom de l’actionnaire, de l’administrateur ou du groupe corporatif. Par exemple, pour la société AB CD Comptables inc., les factures de ses fournisseurs pourraient porter les noms d’acquéreurs suivants :

* AB CD inc.
* AB Comptables inc.
* Monsieur AB CD
* AB CD

Dans pareilles circonstances, l’ARQ a adopté les positions suivantes :

1. Période courante

Lors de la vérification d’une période courante par l’ARQ, les factures portant le mauvais nom de l’acquéreur seront refusées. Le contribuable pourra soumettre une nouvelle demande de CTI/RTI s’il a demandé au fournisseur d’apporter les corrections appropriées à ses factures. Il faut cependant être certain que les nouvelles factures qui seront soumises seront conformes, car une pénalité pour récidive pourra être imposée si celles-ci ne répondent toujours pas aux exigences documentaires.

2. Périodes antérieures

Lors d’une vérification d’une période antérieure, le vérificateur devra alors analyser plusieurs critères afin de déterminer si les factures émises au mauvais nom seront acceptées ou non :

* Qui est le réel acquéreur de la fourniture? À quel nom sont émis les contrats, les bons de commande, etc.? Qui a réellement payé la fourniture?
* Est-ce que le contribuable a déjà été avisé de cette situation par le passé?
* Est-ce que le contribuable est le mandataire ou le représentant d’un autre inscrit?

Si les preuves ne sont pas suffisantes afin de démontrer que le contribuable est le réel acquéreur de la fourniture, les CTI et RTI seront refusés. Si elles sont suffisantes, les intrants seront accordés dans le cas d’une première erreur et refusés lors d’une récidive.

Dans les deux cas, l’ARQ pourra faire preuve de souplesse lorsque le vérificateur se trouve en présence d’une erreur cléricale minime dans le nom, qui ne peut pas porter à confusion avec une autre entité (pour l’exemple mentionné ci-haut, il pourrait s’agir de : BA CD Comptables inc.).

L’ARQ pourrait également demander, lorsque le fournisseur est toujours en opération, que ce dernier émette une note de crédit et une nouvelle facture portant le nom exact de l’acquéreur. Dans la situation où le fournisseur n’est plus en opération, l’ARQ ne refusera pas la facture problématique.

**Immeubles en indivision**

Il est plutôt fréquent de voir, dans nos dossiers, que des clients sont copropriétaires en indivision d’un immeuble générant des revenus taxables. Le concept d’indivision réfère à un bien étant détenu par plus d’un propriétaire, chacun détenant une quote-part dudit bien.

Cependant, les règles prévues par la LTA et la LTVQ en matière d’indivision sont peu connues par les différents intervenants. Il nous apparaît donc opportun de mentionner à nouveau que, dans le cas d’un immeuble détenu en indivision, chacun des copropriétaires se doit d’être inscrit aux fichiers des taxes si les revenus annuels taxables générés par sa quote-part, ou par le total de ses activités commerciales, excèdent 30 000 $.

L’ARQ, dans l’une de ses nouvelles fiscales, nous rappelle qu’un groupement de copropriétaires indivis d’un immeuble n’est pas une personne au sens du Code civil du Québec et, par conséquent, ne peut être un inscrit en matière de TPS/TVH et de TVQ[[6]](#footnote-6).

Les copropriétaires d’un immeuble peuvent cependant effectuer un choix afin que seul l’un d’entre eux administre les taxes à la consommation relativement aux revenus générés par l’immeuble et aux intrants pouvant être réclamés.

*Rédaction :*

*Section 1 :*

*M. Marco Cartier, CPA, CA – Lemieux Cantin s.e. n.c. r. l.*

*Section 2 :*

*Mme Sylvie Therrien, spécialiste en taxes à la consommation, Amyot Gélinas S.E.N.C.R.L.*

1. <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/> [↑](#footnote-ref-1)
2. St-Martin c. Québec (Sous-Ministre du revenu), 2002 CanLII 4912 (QC CQ), par. 76. [↑](#footnote-ref-2)
3. Agence du revenu du Québec c. Technostructur inc., 2014 CQCA 533, par. 72. [↑](#footnote-ref-3)
4. Restaurant El Greco Pizzeria inc. c. Agence du revenu du Québec, 2012 QCCA 571 et Torres c. la Reine, 2013 CCI 380 [↑](#footnote-ref-4)
5. L’article 298(4) LTA, équivalent de l’article 25.1 LAF, fait quant à lui état d’une présentation erronée des faits par négligence, inattention ou omission volontaire. [↑](#footnote-ref-5)
6. Alinéa 240(1) LTA et article 407 LTVQ. [↑](#footnote-ref-6)