

Québec, le 21 mai 2008

Objet : Double imposition perçue découlant du mécanisme
québécois de « revenu étranger accumulé provenant
de biens »
N/Réf. : 07-010001

*****,

La présente concerne la demande d'opinion que vous avez formulée à l'égard de l'objet mentionné en rubrique.

De façon plus particulière, cette demande vise à obtenir l'opinion de Revenu Québec quant à la possibilité qu'une forme de double imposition découle de l'application du mécanisme québécois concernant le « revenu étranger accumulé provenant de biens », ci-après désigné « REAPB ». À cet égard, vous nous avez soumis les faits et commentaires résumés ci-après.

FAITS ET COMMENTAIRES SOUMIS

La possibilité de double imposition que vous évoquez concerne les revenus de placements étrangers et les gains en capital relatifs à des biens canadiens réalisés par une société étrangère non résidente du Canada. Cette société étrangère a été incorporée à l'extérieur du Canada et son entreprise principale consiste à exploiter des navires principalement pour le transport de passagers ou de marchandises. Par ailleurs, elle est affiliée à une société mère résidente du Canada.

Traitement de la société étrangère

La société étrangère a un établissement au Québec et elle est donc assujettie à l'impôt au Québec.

En ce qui a trait à l'assiette d'imposition de cette société étrangère, vous êtes d'avis que le revenu gagné au Canada et provenant d'opérations de transport international par navire ou avion n'a pas à être inclus dans le calcul de son revenu, conformément au paragraphe 489 *b*) de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI ».

Par ailleurs, vous êtes également d'avis que les dividendes et intérêts de source canadienne n'ont pas non plus à être inclus dans le calcul du revenu de la société étrangère, conformément à la position établie par Revenu Québec dans l'opinion 01-010424.

Ainsi, selon vous, les éléments imposables au Québec entre les mains de la société étrangère seraient donc les revenus de placement de source étrangère ainsi que les gains en capital relatifs à des biens canadiens.

Traitement de la société mère canadienne

Dans le cas de la société mère canadienne, le traitement fiscal applicable en ce qui a trait à sa participation dans la filiale étrangère est fonction du mécanisme concernant le REAPB.

Ainsi, selon vous, les revenus de placements de source étrangère ainsi que les gains en capital relatifs à des biens canadiens réalisés par la filiale étrangère feront l'objet d'une double imposition, car ces éléments ont déjà été imposés auprès de la filiale étrangère et le seront de nouveau entre les mains de la société mère canadienne en raison de leur inclusion dans le REAPB relatif à la filiale étrangère, et ce, tant au plan québécois que fédéral.

Suggestion de correctif

Afin d'éviter la situation de double imposition que vous percevez, vous soumettez que la déduction permise au titre de l'impôt étranger payé par la filiale étrangère, en vertu de l'article 583 de la LI, devrait être calculée en utilisant un facteur fiscal de 1/16,25 % plutôt que le facteur fiscal actuellement applicable, lequel correspond au facteur fiscal fédéral.

ANALYSE ET COMMENTAIRES

Votre demande d'opinion comporte plusieurs facettes, soit essentiellement l'assujettissement d'une société étrangère œuvrant dans le domaine du transport maritime international, l'assiette d'imposition québécoise d'une telle société étrangère et enfin l'application du mécanisme québécois de REAPB à la société mère canadienne d'une telle société étrangère. Chacune de ces trois facettes est ci-après traitée de façon distincte.

Assujettissement au Québec d'une société étrangère de transport maritime international

En vertu de l'article 22 de la LI, toute personne qui est une société ayant un établissement au Québec à un moment quelconque d'une année d'imposition doit payer un impôt sur son revenu imposable pour cette année d'imposition. Le deuxième alinéa de l'article 27 de la LI précise de plus que lorsqu'une société visée à l'article 22 de la LI a un établissement en dehors du Québec, son impôt à payer est égal à la partie de l'impôt établi en vertu du paragraphe 1 de l'article 771 de la LI, représentée par la proportion qui existe entre ses affaires faites au Québec et l'ensemble de ses affaires faites au Canada ou au Québec et ailleurs, telle que déterminée en vertu du paragraphe 2 de l'article 771 de la LI. Ce dernier paragraphe prévoit que la façon de calculer cette proportion est établie par les règlements.

Il est à noter qu'une telle société est ainsi assujettie qu'elle réside ou non au Canada.

Par ailleurs, lorsqu'une société se qualifie à titre de « société étrangère » en vertu de l'article 771R34 du Règlement sur les impôts (R.R.Q., 1981, c. I-3, r.1), ci-après désigné « RI », la proportion prévue au paragraphe 2 de l'article 771 de la LI qui s'applique à son égard est déterminée en tenant compte des articles 771R35 et 771R38 du RI.

Plus précisément, l'article 771R35 du RI prévoit que la proportion qui existe entre les affaires faites au Québec et l'ensemble de celles faites au Canada par une société étrangère se calcule en ne tenant compte que des affaires attribuables à ses établissements au Canada, comme si l'entreprise que la société exerce au Canada était une entreprise distincte exercée par une personne distincte. Par ailleurs, l'article 771R38 du RI prévoit que les règles prévues aux chapitres du RI concernant les affaires faites au Canada ou au Québec et ailleurs, notamment les règles particulières concernant les différents types de sociétés,

s'appliquent également pour déterminer la proportion des affaires au Québec d'une société étrangère.

Or, le RI prévoit une formule particulière pour déterminer la proportion des affaires au Québec d'une société de navigation, laquelle est prévue aux articles 771R31 et 771R32 du RI et comporte deux facettes.

Ainsi, cette proportion est d'abord fonction du tonnage-escale¹ au Québec de la société de navigation, par rapport à son tonnage-escale au Canada. Une présence au Québec relativement à l'entreprise de transport maritime international exploitée par la société est donc nécessaire pour que celle-ci ait une proportion des affaires faites au Québec en vertu de la première facette de la formule particulière de répartition applicable aux sociétés de navigation. Nous comprenons toutefois que cela ne serait pas la situation qui prévaut dans le cas de la société étrangère concernée par la présente opinion.

Par ailleurs, lorsque le tonnage-escale d'une société dans tous les pays excède son tonnage-escale au Canada, la proportion des affaires faites au Québec par une société de navigation est fonction d'un deuxième élément, soit l'importance relative des traitements et salaires versés aux employés d'établissements au Québec de la société à l'exception de ceux versés aux employés travaillant sur les navires.

À la lumière des informations que vous nous avez soumises concernant l'existence d'un établissement au Québec pour la société étrangère de transport maritime, nous comprenons qu'elle verse de tels salaires et qu'elle a donc une proportion des affaires faites au Québec. La question de l'assiette d'imposition québécoise est donc pertinente.

Assiette d'imposition québécoise d'une société étrangère de transport maritime international

Dans un premier temps, nous partageons votre opinion quant à la possibilité qu'une société ne résidant pas au Canada n'ait pas à inclure son revenu gagné au Canada provenant d'opérations de transport international par navire ou avion dans le calcul de son revenu, pourvu que les conditions prévues au paragraphe 489 *b*) de la LI soient satisfaites.

¹ De façon sommaire, le tonnage-escale dans une juridiction correspond à la multiplication du nombre d'escales faites par un navire à des ports situés dans cette juridiction, par le nombre de mètres cubes de jauge nette de ce navire.

Par ailleurs, nous attirons votre attention sur le bulletin d'interprétation IMP. 771-1, lequel précise que dans le cas d'une société étrangère, et ce, conformément à l'article 771R35 du RI, la proportion qui existe entre les affaires faites au Québec et celles faites au Canada se calcule en ne tenant compte que des affaires attribuables à ses établissements au Canada, comme si l'entreprise que la société exerce au Canada était une entreprise distincte exercée par une personne distincte.

Or, même si cette règle semble n'avoir été établie qu'aux fins de déterminer la proportion des affaires faites au Québec sur l'ensemble des affaires faites au Canada d'une société étrangère, le ministère du Revenu du Québec estime néanmoins que le principe sur lequel cette règle est fondée suppose que l'impôt à payer en vertu de la partie I de la LI d'une telle société doit être calculé sur son revenu imposable établi en ne tenant compte que des affaires attribuables à ses établissements au Canada, comme si l'entreprise que la société exerce au Canada était une entreprise distincte exercée par une personne distincte².

En conséquence, les revenus de source étrangère n'ont pas à être inclus dans l'assiette d'imposition québécoise d'une société étrangère.

Ainsi, les dividendes et intérêts de source canadienne étant aussi exclus du revenu conformément à la position établie par Revenu Québec dans l'opinion 01-010424, le seul élément devant être inclus dans le calcul québécois du revenu de la société étrangère sera le gain en capital imposable.

Mécanisme québécois de REAPB

L'article 580 de la LI prévoit, de façon sommaire, qu'un contribuable doit inclure dans le calcul de son revenu, à titre de revenu provenant de chaque action dont il est propriétaire du capital-actions d'une filiale étrangère contrôlée du contribuable, sa part du REAPB de toute filiale étrangère contrôlée du contribuable.

À cet égard, l'article 579R1 du RI prévoit que le REAPB d'une filiale étrangère d'un contribuable désigne un montant égal à celui calculé à ce titre à l'égard de la filiale, au même moment et pour les mêmes fins, en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, 5^e suppl.), ci-après désignée « LIR ».

² Ce paragraphe reprend intégralement le paragraphe 2 du bulletin d'interprétation IMP. 771-1.

Par ailleurs, l'article 583 de la LI prévoit qu'un contribuable qui a inclus un montant dans le calcul de son revenu conformément à l'article 580 de la LI peut bénéficier d'une déduction au titre de l'impôt étranger attribuable audit montant de REAPB, laquelle correspond, sommairement, au montant prescrit à l'égard de la filiale et attribuable au REAPB concerné, multiplié par le facteur fiscal prescrit.

À cet égard, l'article 583R1 du RI prévoit que le montant prescrit est un montant égal à celui visé à l'alinéa *b*) de la définition de l'expression « impôt étranger accumulé » au paragraphe 1 de l'article 95 de la LIR, calculé au même moment et pour les mêmes fins. Quant au facteur fiscal prescrit, il est expressément mentionné dans le RI, mais il est identique au facteur fiscal déterminé par la législation fédérale.

En d'autres termes, le mécanisme québécois concernant le REAPB est identique au mécanisme fédéral, mais il n'est pas autonome car il réfère au résultat fédéral.

Ainsi, la LIR prévoit aussi une inclusion dans le calcul du revenu relativement au pourcentage de REAPB d'un contribuable (paragraphe 91(1) de la LIR), et une déduction au titre des impôts étrangers attribuables au montant de REAPB inclus (paragraphe 91(4) de la LIR).

De façon sommaire, les sommes à inclure dans le calcul du REAPB conformément au paragraphe 95(1) de la LIR, relativement à une société étrangère affiliée d'un contribuable, sont le revenu de biens, le revenu d'une entreprise qui n'est pas exploitée activement et le gain en capital imposable réalisé lors de l'aliénation d'une immobilisation non utilisée dans le cadre de l'exercice d'une entreprise exploitée activement.

Par ailleurs, conformément au paragraphe 95(1) de la LIR, les impôts à considérer dans le calcul de la déduction au titre des impôts étrangers sont, de façon sommaire, la fraction de tout impôt sur le revenu ou les bénéfices qui a été payée par la société étrangère affiliée du contribuable, et qu'il est raisonnable de considérer comme étant attribuable au montant de REAPB inclus dans le calcul du revenu du contribuable en vertu du paragraphe 91(1) de la LIR.

Afin de déterminer le montant de la déduction au titre des impôts étrangers, ces impôts doivent être multipliés par le facteur fiscal approprié,

lequel correspond, conformément au paragraphe 95(1) de la LIR tel qu'il sera modifié³ par le projet de loi C-10 qui remplace le projet de loi C-33 :

- dans le cas d'une société : au quotient de la division du nombre 1, par le taux d'impôt de base des sociétés (38 %) diminué du pourcentage de réduction du taux général au sens de l'article 123.4 de la LIR (7 % pour 2007, par exemple) ;
- dans le cas d'un particulier : 2,2.

Essentiellement, le mécanisme d'inclusion du REAPB et de déduction des impôts étrangers y relatifs à la suite d'une majoration vise à assurer une certaine neutralité quant au fardeau fiscal assumé à l'égard de ce type de revenu. En effet, en raison de ce mécanisme, le fardeau fiscal assumé par un contribuable relativement à un tel revenu sera sensiblement le même que si ce revenu avait été gagné directement au Canada. Plus particulièrement, l'application du facteur fiscal approprié à l'impôt étranger payé par la filiale permet d'identifier la partie du revenu qui aurait été imposée au taux canadien global de 31 %.

En ce sens, la possibilité que vous évoquez d'utiliser un facteur fiscal de 1/16,25 % pour l'application de la législation québécoise, au lieu du facteur fédéral de 1/31 % applicable pour 2007, ne nous semble pas appropriée. En effet, l'utilisation d'un tel facteur ferait supporter uniquement par le Québec le poids des impôts étrangers payés par la filiale.

À cet égard, nous sommes d'avis le facteur fiscal approprié, tel qu'il est déterminé conformément à la LIR, comporte une composante provinciale. En effet, comme mentionné précédemment, le facteur fiscal approprié pour 2007 est de 1/31 %. Or, au plan fédéral, le taux d'imposition pour un revenu gagné dans une province est de 21 % plutôt que de 31 %, et ce, en raison de l'abattement d'impôt fédéral de 10 % prévu par le paragraphe 124(1) de la LIR.

En d'autres termes, tant la mécanique de détermination du taux d'imposition corporatif fédéral que le facteur fiscal approprié dans le contexte du REAPB comportent une composante provinciale, soit 10 %, laquelle ne correspond pas nécessairement au taux d'imposition réellement applicable dans chaque province. Une telle situation n'engendre toutefois aucune double

³ Le ministère des Finances du Québec a annoncé l'harmonisation des règles québécoises aux règles fédérales à cet égard à l'occasion du Discours sur le budget du 9 mars 1999 (Renseignements supplémentaires, section 1, p. 106), du bulletin d'information 2002-13 du 19 décembre 2002, p. 42, et du bulletin d'information 2003-7 du 12 décembre 2003, p. 52.

imposition, cela reflétant simplement l'autonomie de chaque juridiction et le fait que les paliers de gouvernement se partagent le champ fiscal. En fait, si la législation devait être plus précise, la composante provinciale de 10 % serait remplacée par un taux représentant le taux d'imposition québécois : nous aurions alors un facteur fiscal de 1/37,25 % pour les années antérieures à 2007, et ce facteur serait de 1/32,9 % pour 2009⁴.

Nous constatons enfin que le mécanisme actuel concernant le REAPB est simple du fait que les paramètres fédéraux sont utilisés. En outre, cette situation est identique à celle qui prévaut dans les autres provinces canadiennes, notamment en Ontario et en Alberta. De plus, la réalité actuelle prévaut depuis de nombreuses années et aucun ajustement n'a été jugé nécessaire par le ministère des Finances du Québec lors des annonces récentes d'harmonisation à cet égard.

En conclusion, nous sommes d'avis que le mécanisme québécois actuel concernant le REAPB n'engendre aucune double imposition et est conforme à la politique fiscale québécoise. Toutefois, considérant que la question que vous soulevez comporte une composante liée à la politique fiscale et que celle-ci relève du ministère des Finances, une copie de la présente lettre a été transmise à ce ministère.

Nous espérons le tout à votre entière satisfaction et nous vous prions d'agréer, *****, l'expression de nos meilleurs sentiments.

Service de l'interprétation relative
aux entreprises

c. c. *****

Ministère des Finances

⁴ Le taux d'imposition québécois des sociétés applicable au revenu passif a fait l'objet d'une diminution importante à l'occasion du Discours sur le budget du 20 février 2007, confirmée à l'occasion du Discours sur le budget du 24 mai 2007, tel qu'il est illustré dans le tableau ci-après.

Taux d'imposition applicable au revenu passif (en pourcentage)	2007	2007	2008	2009
	jusqu'au 20 février	après le 20 février		
Taux d'imposition applicable au revenu passif	16,25	9,9	11,4	11,9