



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

DATE : LE 16 AOÛT 2013

OBJET : **SOCIÉTÉ EN COMMANDITE – PERTES ADMISSIBLES D'UN
COMMANDITAIRE**
N/📁 : **13-017797-001**

La présente est pour faire suite à la demande d'interprétation que vous nous avez transmise concernant l'objet mentionné ci-dessus. D'après le contenu de votre demande, notre compréhension des faits est la suivante.

FAITS

Le ***** avril 2007, la société en commandite ***** , ci-après désignée « Société 1 », est créée. L'objet de Société 1 est l'exploitation de bâtiments résidentiels et de logements. La répartition initiale des parts dans Société 1 est la suivante :

- Fiducie de placements ***** , ci-après désignée « Fiducie » : 1 part de cat. A (***** \$).
- Contribuable 1 : 3 500 parts de cat. C (***** \$).
- ***** , ci-après désignée « Société 2 » : 1 part de cat. D (***** \$).

Le commandité de Société 1 est Société 2. Les commanditaires de Société 1 sont Fiducie et Contribuable 1. Contribuable 1 est le conjoint de Contribuable 2, lequel est l'actionnaire majoritaire de Société 2 et le fiduciaire de Fiducie.

La convention de société de personnes prévoit que le bénéfice net de Société 1 est réparti entre les membres qui sont détenteurs des parts « A » et « B », à la fin de l'année, au prorata du nombre de parts détenues par chacun, déduction faite de toute partie du bénéfice net attribué sur les parts « C » et « D ». La perte nette est répartie

par tout mode déterminé par résolution ordinaire ou, à défaut, entre les détenteurs des parts « A » et « B ».

Le ***** mai 2007, une entente est conclue entre Société 1, Société 2, Fiducie, Contribuable 1 et Contribuable 2 afin de prévoir qu'il est de l'intention des parties de protéger l'apport effectué par Contribuable 1 au capital de Société 1. Par conséquent, il est prévu que dans le cas où les projets commerciaux de Société 1 nécessiteraient des apports supplémentaires, Société 2, Fiducie ou Contribuable 2 s'engagent à effectuer tout apport requis au capital de Société 1 de sorte à protéger le capital investi par Contribuable 1, et ce, même si de tels apports pourraient être totalement perdus.

Le ***** juin 2007, Société 1 acquiert un terrain sur lequel elle a fait construire un immeuble. Le coût total du projet est de ***** \$.

Le ***** février 2008, deux baux sont signés relativement à l'immeuble détenu par Société 1. Le premier est valide du ***** mars 2008 au ***** juin 2009 et le second du ***** février 2008 au ***** janvier 2009.

Pour son année d'imposition se terminant le 31 décembre 2008, Société 1 réalise un bénéfice de ***** \$. Ce bénéfice est attribué aux parts « C » détenues par Contribuable 1.

Le ***** septembre 2009, Société 1 renonce à toutes les sommes qui lui sont dues par son principal locataire relativement aux loyers, avances et frais afférents.

Le ***** décembre 2009, 167 parts « A » de Société 1 sont émises à Contribuable 2 en contrepartie de ***** \$.

Pour son année d'imposition se terminant le 31 décembre 2009, Société 1 réalise une perte fiscale de ***** \$. De cette perte, un montant de ***** \$ est attribué à Contribuable 2.

En 2010, le local A est loué seulement un mois et le local C deux mois, pour des revenus locatifs totaux de ***** \$.

Le ***** septembre 2010, Société 1 a aliéné l'immeuble pour la somme de ***** \$, réalisant ainsi une perte en capital déductible de ***** \$. Par la suite, Société 1 n'a effectué aucune opération d'affaires.

Le ***** décembre 2010, Contribuable 2 a effectué un apport de ***** \$ à Société 1 en contrepartie de 2 100 parts « A ».

En 2010, Société 1 réalise une perte de ***** \$ et une perte en capital déductible de ***** \$. De ces pertes, Contribuable 2 s'est vu attribuer respectivement des montants de ***** \$ et ***** \$. Ce dernier n'a jamais déduit une somme supérieure aux apports qu'il a effectués dans Société 1 dans le calcul de son revenu.

QUESTION

Vous vous interrogez sur la possibilité pour Contribuable 2 de bénéficier des règles applicables aux sociétés de personnes conformément à l'article 600 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », afin de déduire, à titre d'associé de Société 1, les pertes subies par Société 1 de ses obligations fiscales pour l'année 2009 et les années suivantes.

OPINION

Les faits, selon les informations et documents que vous nous avez transmis et les réponses fournies par le contribuable à la suite de demandes de renseignements effectuées le ***** et le *****, ne sont pas suffisamment précis pour que nous puissions répondre de façon certaine à votre question. Toutefois, nous pouvons faire les commentaires généraux ci-après, qui pourraient ne pas s'appliquer à la situation soumise, notamment dans les cas où des faits nouveaux seraient divulgués.

Le contribuable qui désire déduire des pertes d'une société de personnes en vertu de l'article 600 de la LI doit être membre d'une société de personnes au sens de l'article 2186 du Code civil du Québec, ci-après désigné « CCQ »¹. Le premier alinéa de cet article prévoit que :

« **2186.** Le contrat de société est celui par lequel les parties conviennent, dans un esprit de collaboration, d'exercer une activité, incluant celle d'exploiter une entreprise, d'y contribuer par la mise en commun de biens, de connaissances ou d'activités et de partager entre elles les bénéfices pécuniaires qui en résultent. »

¹ *Backman c. Canada*, 2001 CSC 10 au par. 36.

Ainsi, pour qu'une société de personnes existe, diverses conditions doivent être remplies. En premier lieu, on doit retrouver l'existence d'une intention réelle de conclure un tel contrat chez toutes les parties. En deuxième lieu, chaque associé doit fournir un certain apport pour que la société soit formée, que ce soit un apport pécuniaire ou autre (telles les qualités personnelles d'un associé par exemple). Finalement, une société ne peut être formée que dans le but de faire un profit².

Dans le présent cas, selon les faits soumis, les deux premières conditions sont remplies. Toutefois, il y a lieu de déterminer si Contribuable 2 avait l'intention, au moment où il a adhéré à Société 1, d'exploiter une entreprise « en vue de réaliser un bénéfice »³. Cette qualification repose avant tout sur une question d'intention. Dans la recherche de cette intention, il faut se demander si la preuve documentaire objective et les circonstances de l'affaire, notamment les actes concrets des parties, sont compatibles avec l'existence d'une intention subjective d'exploiter une entreprise en commun dans le but de réaliser un bénéfice⁴. Si une telle intention existe, le contribuable peut bénéficier des règles applicables aux sociétés de personnes conformément à l'article 600 de la LI afin de déduire, à titre d'associé de Société 1, les pertes subies par Société 1.

En premier lieu, il y a lieu de déterminer si Contribuable 2 avait pour objectif principal, au moment où il a adhéré à Société 1, d'exploiter une entreprise « en vue de réaliser un bénéfice ». Dans le cas présent, l'objectif principal de Contribuable 2, au moment où il a adhéré à Société 1, était de protéger le capital investi par Contribuable 1 par une nouvelle injection de capital en accord avec la convention intervenue entre les parties le ***** mai 2007. Le représentant du contribuable a confirmé cette affirmation qui est d'ailleurs soutenue par la preuve documentaire contenue au dossier. Cet objectif poursuivi par Contribuable 2 ne permet toutefois pas de satisfaire au critère de l'exploitation d'une entreprise « en vue de réaliser un bénéfice »⁵.

En second lieu, il y a lieu de déterminer si Contribuable 2 avait pour objectif accessoire, au moment où il a adhéré à Société 1, d'exploiter une entreprise « en vue de réaliser un bénéfice ». Dans l'arrêt *Backman c. Canada*⁶, la Cour a précisé que « si le contribuable établit l'existence d'un objectif accessoire visant la réalisation d'un bénéfice, cela peut

² 177795 *Canada Inc. c. R.*, 2007 CCI 569 au par. 11.

³ *Backman c. Canada*, 2001 CSC 10 au par. 22.

⁴ *Backman c. Canada*, 2001 CSC 10 au par. 25.

⁵ Dans le présent cas, il y a lieu de préciser que les faits soumis ne permettent pas de soutenir que l'intention primaire du contribuable pouvait être l'acquisition de pertes fiscales. En effet, Contribuable 2 a effectué un apport à Société 1 à titre de commanditaire. Par conséquent, les pertes qui lui sont attribuées par Société 1 et que ce dernier peut déduire de ses obligations fiscales sont limitées au montant du capital qu'il a investi dans Société 1 selon l'article 613.1 de la LI.

⁶ *Backman c. Canada*, 2001 CSC 10.

être suffisant afin d'établir l'élément essentiel de l'existence d'une société de personnes, soit la volonté de réaliser un bénéfice⁷ ».

Dans le cas présent, la preuve documentaire objective soumise ainsi que les circonstances de l'affaire, notamment les actes concrets des parties, n'appuient pas l'existence d'une intention subjective d'exploiter une entreprise en commun dans le but de réaliser un bénéfice de la part de Contribuable 2.

Au contraire, les faits tendent à démontrer qu'au moment où il a adhéré à Société 1, soit ***** avant la fin de son année d'imposition en 2009, Contribuable 2 devait connaître la situation financière difficile de cette dernière. C'est d'ailleurs pour cette raison que Contribuable 2 a dû investir dans Société 1 pour protéger le capital de son conjoint. Aucun investissement n'aurait été requis n'eût été les mauvais résultats financiers de Société 1. Il est difficile de soutenir que Contribuable 2 pouvait avoir un objectif accessoire de réaliser un bénéfice, au moment où il a effectué des investissements dans Société 1, car ces investissements ont été principalement utilisés pour rembourser une partie du capital de Contribuable 1 dans Société 1 et non dans un quelconque projet commercial. Le représentant du contribuable a d'ailleurs confirmé cette affirmation. De plus, selon les faits soumis, il ne semble exister aucun projet afin de rentabiliser Société 1 et rien ne démontre que cette dernière pourra réaliser un bénéfice ou qu'elle désire continuer à exploiter l'immeuble dans le futur⁸.

Aussi, même si Société 1 a réalisé un bénéfice de ***** \$ en 2008, la situation s'est grandement détériorée en 2009. Au cours de cette année, le principal locataire de l'immeuble, pour qui ce dernier avait été construit, n'est plus en mesure de payer son loyer. Également, en 2009, les deux baux signés le ***** février 2008 avec les deux autres locataires de l'immeuble sont terminés. Société 1 a même débuté des démarches afin de vendre son immeuble. Tous ces faits étaient connus de Contribuable 2 au moment où il a adhéré à Société 1.

De surcroît, en 2010, l'immeuble a été vendu à perte par Société 1. Par la suite, Société 1 n'a réalisé aucune activité commerciale. Par conséquent, il est impossible de s'attendre à ce que des bénéfices soient réalisés par Société 1 dans le futur. Aussi, au cours de l'année 2010, les revenus locatifs de Société 1 sont en baisse et la totalité des locaux est louée pour une période totale de seulement trois mois. Tous ces faits appuient la conclusion selon laquelle Contribuable 2 semblait n'avoir aucun objectif accessoire

⁷ *Backman c. Canada*, 2001 CSC 10 au par. 23.

⁸ Voir à cet effet *Witkin c. R.*, 2002 CAF 259 au par. 13 (appel à la CSC refusée).

d'exploiter une entreprise « en vue de réaliser un bénéfice » au moment où il a adhéré à Société 1.

Par conséquent, selon les faits soumis et en l'absence de preuves supplémentaires apportées par le contribuable, nous ne pouvons conclure que ce dernier avait un objectif principal ou accessoire d'exploiter une entreprise « en vue de réaliser un bénéfice » au moment où il a adhéré à Société 1. Les faits tendent à démontrer que l'unique objectif poursuivi par Contribuable 2, au moment où il a adhéré à Société 1, était de préserver le capital investi par son conjoint et qu'aucun bénéfice n'était alors envisagé⁹. Par conséquent, Contribuable 2 ne pouvait bénéficier des règles applicables aux sociétés de personnes conformément à l'article 600 de la LI et il ne pouvait déduire les pertes subies par Société 1 dans le calcul de son revenu pour l'année 2009 et pour les années subséquentes.

⁹ Voir les par. 43 et 44 du jugement *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada* [1998] 2 S.C.R. 298.