



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 26 JUILLET 2018

OBJET : **ARTICLES 217.18 ET SUIVANTS DE LA LOI SUR LES IMPÔTS**
N/RÉF. : 18-042003-001

La présente lettre fait suite à la demande présentée par le représentant de la société que vous nous avez acheminée dans laquelle vous désirez obtenir notre opinion à l'égard de l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », quant au calcul du revenu d'une société détenant une participation importante dans une société de personnes.

Faits

Les faits, tels que nous les comprenons, se résument comme suit :

*****, ci-après désignée « Société 1 », est une société incorporée en vertu de la Loi sur les assurances (RLRQ, chapitre A-32) et elle a une fin d'année d'imposition le 31 décembre de chaque année.

Société 1 détient une participation importante dans *****, une société de personnes, ci-après désignée « Société de personnes », dont l'exercice financier se termine le 31 janvier de chaque année.

La première période tampon de Société 1 relativement à Société de personnes s'est échelonnée du 1^{er} février 2011 au 31 décembre 2011.

Questions

1. Pour l'année d'imposition terminée le 31 décembre 2012, comment doit-on calculer le montant comptabilisé ajusté pour la période tampon, ci-après désigné « MCAPT », inclus dans le calcul du rajustement du revenu admissible à l'allègement, ci-après désigné « RAA », de Société 1 en vertu de l'article 217.33 de la LI?
2. Comment doit-on calculer le montant de la provision transitoire à déduire dans le calcul du revenu de Société 1 provenant de Société de personnes en vertu de l'article 217.27 de la LI?

Réponse 1

Les règles des articles 217.18 et suivants de la LI ont pour but de limiter les reports d'impôt par une société détenant une participation importante dans une société de personnes dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année d'imposition de la société. Ces règles s'appliquent à partir de la première année d'imposition qui se termine après le 22 mars 2011.

Ainsi, une société doit inclure dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition donnée terminée après le 22 mars 2011 son MCAPT. Le MCAPT correspond à une estimation de la part de la société dans les revenus de la société de personnes pour la portion de l'exercice financier de cette dernière qui se situe à l'intérieur de l'année d'imposition de la société. Le calcul du MCAPT est énoncé au paragraphe *a* de la définition du MCAPT au premier alinéa de l'article 217.18 de la LI dont la formule est la suivante : $[(A-B) \times C/D] - (E-F)$ ¹.

¹ A représente la part de la société d'un revenu ou d'un gain en capital imposable de la société de personnes pour les exercices financiers se terminant durant l'année d'imposition, autre qu'un montant à l'égard duquel une déduction peut être demandée en vertu des articles 738 à 749 de la LI.

B représente la part de la société d'une perte ou d'une perte en capital admissible de la société de personnes, dans la mesure où le total des pertes en capital admissibles n'excède pas le total des gains en capital imposables à A, pour les exercices se terminant durant l'année d'imposition.

C représente le nombre de jours qui font partie à la fois de l'année d'imposition et de l'exercice financier qui débute dans l'année et se termine après la fin de l'année, ce qui correspond au nombre de jours compris dans la période tampon.

D représente le nombre de jours des exercices financiers de la société de personnes qui se terminent dans l'année, soit, en l'espèce, 365 jours ou 366 jours lorsqu'il s'agit d'une année bissextile.

E représente le montant des dépenses admissibles relatives à des ressources désigné par la société.

F représente un montant discrétionnaire que la société désigne.

Comme le MCAPT d'une société au cours de la première année d'imposition assujettie à ces règles peut représenter une somme considérable à inclure dans le calcul de son revenu, un allègement transitoire est donc prévu à l'article 217.27 de la LI afin qu'il n'y ait généralement aucun impôt additionnel payable pour cette première année sur ce montant. Le MCAPT calculé durant cette première année d'imposition de la société fait alors partie du RAA et donne droit à une provision transitoire échelonnée sur une période de cinq ans.

Bien qu'un RAA soit déjà calculé pour cette première année d'imposition, les articles 217.32 et 217.33 de la LI prévoient un rajustement du RAA pour une société qui peut demander un montant à titre de provision transitoire en vertu de l'article 217.27 de la LI au cours de « l'année donnée² ». Dans le présent cas, « l'année donnée » de la société est l'année d'imposition du 1^{er} janvier au 31 décembre 2012. Ce rajustement ne se produit qu'une seule fois et seulement au cours de « l'année donnée ». Le RAA rajusté devient alors le RAA de la société relativement à la société de personnes pour « l'année donnée » et chacune des années d'imposition subséquentes, et ce, sans affecter le RAA de la première année d'imposition visée par ces nouvelles mesures. En d'autres termes, le rajustement du RAA est obligatoire.

Le rajustement du RAA s'effectue en recalculant le MCAPT pour la première période tampon en remplaçant les définitions des éléments de la formule prévues dans la définition du MCAPT à l'article 217.18 de la LI par celles énoncées dans l'article 217.33 de la LI. Ce rajustement ponctuel permet de rendre conforme à la réalité le MCAPT.

Ainsi, dans le calcul du nouveau MCAPT, A et B correspondent respectivement à la part réelle des revenus et des pertes de Société de personnes pour l'exercice financier donnée, soit l'exercice financier du 1^{er} février 2011 au 31 janvier 2012. C correspond toujours au nombre de jours compris dans la période tampon, soit entre le 1^{er} février 2011 et le 31 décembre 2011 (soit 334 jours), alors que D correspond plutôt au nombre de jours de l'exercice financier donné de la Société de personnes, soit entre le 1^{er} février 2011 et le 31 janvier 2012. De plus, F devient égal à zéro.

² L'article 217.32 de la LI prévoit que « l'année donnée » désigne la première année d'imposition :

- se terminant après la première année d'imposition pendant laquelle un MCAPT est inclus dans le RAA (31 décembre 2012);
- dans laquelle prend fin l'exercice de la société de personnes qui a débuté dans la première année d'imposition au cours de laquelle un MCAPT a été inclus dans le RAA (31 décembre 2012).

Réponse 2

Concernant la provision transitoire, l'article 217.27 de la LI porte sur la somme qu'une société peut déduire à la suite de la mise en œuvre des règles de report de l'impôt des sociétés par le biais de sociétés de personnes. Au cours d'une année d'imposition donnée, la société qui a un RAA relativement à une société de personnes peut déduire à titre de provision une somme n'excédant pas le moins élevé des trois montants suivants :

1. Le montant qui correspond au pourcentage déterminé³ pour l'année donnée du RAA de la société à l'égard de la société de personnes.
2. Le montant qui correspond à la provision de l'année précédente plus la majoration du RAA si les articles 217.32 et 217.33 de la LI s'appliquent pour l'année.
3. Le montant déterminé selon la formule $A - B$, où :

A représente le revenu de la société pour l'année donnée calculé avant qu'un montant ne soit déduit ou demandé en vertu de l'article 217.27 de la LI à l'égard de la société de personnes ou en vertu des articles 346.2 à 346.4 de la LI.

B représente l'ensemble des montants dont chacun est un montant déductible par la société pour l'année en vertu des articles 738 à 749 de la LI au titre d'un dividende reçu par la société après le 20 décembre 2012.

Ceci étant, pour l'année 2011, le RAA correspond au MCAPT tel que calculé initialement. Pour « l'année donnée », et chacune des années d'imposition suivantes, le RAA correspond au RAA rajusté.

N'hésitez pas à communiquer avec ***** si vous avez d'autres questions.

³ Le pourcentage déterminé est défini au premier alinéa de l'article 217.18 de la LI et correspond, lorsque la première année d'imposition à l'égard de laquelle la société a un RAA se termine au cours de l'année civile 2011 et que l'année donnée se termine : au cours de l'année civile 2011 à 100 % du RAA initial, au cours de l'année civile 2012 à 85 % du RAA rajusté, au cours de l'année civile 2013 à 65 % du RAA rajusté, pour 2014 à 45 %, pour 2015 à 25 % et pour 2016 à 0 % (inclusion du 25 % restant du RAA rajusté).