



NOTE

À: -----

DE: -----
Service de l'interprétation relative aux entreprises
Direction des lois sur les impôts et de l'accès à l'information
Secteur 5-2-7

OBJET: Cotisation de la taxe payable et proposition concordataire

N/Réf.: 99-0100802

DATE: Le 21 décembre 1999

La présente fait suite à votre courriel du ** **** **** dans lequel vous soumettez plusieurs questions à l'égard de la taxe payable non payée par un acquéreur en situation de proposition concordataire, telle que prévue par la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* (L.R.C., (1985), ch. B-3, ci-après « LFI »).

Notre compréhension des faits est la suivante :

- ⇒ L'acquéreur d'une fourniture taxable a déposé une proposition concordataire le 25 mars 1997, alors qu'il était débiteur du Ministère à l'égard de l'impôt corporatif, des retenues à la source (« R.A.S. ») et des taxes à la consommation (T.P.S. et T.V.Q.) ;
- ⇒ Avant que le Ministère soit avisé de la situation d'insolvabilité de l'acquéreur, plusieurs chèques de remboursement furent émis à ce dernier, soit 100% des CTI et RTI réclamés ;
- ⇒ La proposition concordataire prévoit que les créanciers recevront 0,20 \$ pour chaque dollar de dette;
- ⇒ Il est à prévoir que plusieurs fournisseurs vont réclamer un montant pour créances irrécouvrables représentant 80% de leur créance impayée suite à la proposition concordataire de l'acquéreur ;

⇒ Aucun séquestre ne fut nommé dans ce dossier et le proposant-acquéreur a jusqu'à maintenant respecté les termes de la proposition concordataire acceptée par les créanciers et homologuée par le tribunal¹.

Avant de répondre aux diverses questions soumise, nous croyons opportun de préciser certains éléments.

RÉCLAMATION PROUVABLE ET PROPOSITION CONCORDATAIRE

Dans un premier temps, il est essentiel d'établir le montant de TVQ et de TPS à l'égard duquel le Ministère détient une réclamation prouvable à l'égard du mandataire sous étude, puisqu'en vertu de l'article 69.1 (1) LFI les créanciers qui ont une telle réclamation prouvable voient leurs recours suspendus.

L'article 62 (1.1) LFI prévoit que le moment par rapport auquel les réclamations des créanciers sont déterminées est celui du dépôt de la proposition concordataire. L'article 121 (1) LFI, applicable en situation de proposition concordataire par le biais de l'article 66 (1) LFI, définit les « réclamations prouvables » comme suit :

« Toutes créances et tous engagements, présents ou futurs, auxquels le failli est assujéti à la date à laquelle il devient failli, ou auxquels il peut devenir assujéti avant sa libération, en raison d'une obligation contractée antérieurement à cette date, sont réputés des réclamations prouvables dans des procédures entamées en vertu de la présente loi.»

Un montant peut donc constituer une réclamation prouvable à condition qu'il s'agisse d'une créance ou d'un engagement auquel le proposant est assujéti à la date du dépôt de la proposition concordataire, **en raison d'une obligation contractée antérieurement à cette date**.

Selon les articles 82 de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (L.R.Q., c. T-0.1, telle que modifiée, ci-après « LTVQ ») et 168 de la *Loi sur la taxe d'accise* (L.R.C., 1985, c. E-15, telle que modifiée, ci-après « LTA »), la **taxe est payable** par l'acquéreur au premier en date du jour où la contrepartie de la fourniture est payée et du jour où cette contrepartie devient due. Lorsque la fourniture est due en plusieurs fois, la taxe est payable séparément à chacun des paiements partiels.

¹ Suite au défaut du proposant de respecter les termes de la proposition concordataire, le tribunal peut, sur demande, annuler la proposition (art. 63 (1) LFI. Le débiteur est réputé avoir alors fait une cession (art. 63 (4) LFI.

Précisons que la contrepartie est réputée devenir due le premier en date des jours suivants (art. 83 à 85 LTVQ et 168 LTA) :

- ⇒ le jour de l'émission de la facture ou de la date de facturation, selon la première éventualité ;
- ⇒ le jour où le fournisseur aurait émis une facture n'eût été un retard injustifié ;
- ⇒ le jour où l'acquéreur doit payer cette fourniture conformément à un accord écrit.

Par ailleurs, selon les articles 422 LTVQ et 221 (1) LTA, toute personne qui effectue une fourniture taxable (le fournisseur) est tenue, à titre de mandataire, de percevoir la taxe payable par l'acquéreur de cette fourniture et en vertu des articles 437 et 468 LTVQ et 219 et 228 LTA, elle est tenue de présenter une déclaration dans le mois suivant la fin de période de déclaration en y calculant la **taxe nette** et de verser la taxe nette, lorsque le montant de cette taxe est positif, au plus tard le jour où elle est tenue de produire une déclaration. En raison du mécanisme des RTI prévu à la LTVQ, l'on peut déterminer si le mandataire est débiteur ou créancier du Ministère seulement lorsque la période de déclaration du mandataire est terminée².

Soulignons que les articles 305 et 314 LTVQ présument une fin de période de déclaration à la date de la faillite ou de la mise sous séquestre. Contrairement à ces situations, la période de déclaration d'une personne n'est pas modifiée par le dépôt d'une proposition concordataire. Dans ce seul cas, la réclamation prouvable TVQ sera déterminée à partir de la date à laquelle se termine effectivement la période de déclaration.

Au niveau de la TPS et d'un point de vue législatif, la période de déclaration préconcordat se terminait aussi le 28 février 1997³. Toutefois, en matière de proposition concordataire, la pratique administrative de Revenu Canada⁴ est de présumer une fin de période de déclaration à la date du dépôt de la proposition concordataire, comme s'il s'agissait d'une faillite (voir les articles 265 (1) et 266 LTA). Selon cette pratique administrative, la période de déclaration TPS préconcordat se terminait le 25 mars 1997, date du dépôt de la proposition concordataire.

Ainsi, l'obligation de l'acquéreur de payer la taxe naît lorsque la contrepartie de la fourniture est payée ou devient payable, alors que l'obligation du fournisseur de remettre la taxe nette naît à la fin de sa période de déclaration, lorsque le montant de taxe nette s'avère positif.

Conséquemment, la réclamation prouvable du Ministère au sens de l'article 121 LFI peut être constituée de deux éléments :

² Voir les opinions émises par la DGLE dans-----

³ -----

⁴ -----

1. **la taxe payable** par le proposant-acquéreur sur la contrepartie de la fourniture payée ou qui est due avant le dépôt de sa proposition concordataire, soit avant le 25 mars 1997 ;
2. **la taxe nette** (lorsque le montant est positif) :
 - a) en TVQ, que le proposant doit remettre à titre de mandataire pour les périodes de déclaration qui se terminent avant le dépôt de la proposition concordataire, à savoir la période de déclaration qui s'est terminée le 28 février 1997 et celles qui lui sont antérieures ;
 - b) en TPS, que le proposant doit remettre à titre de mandataire pour la période de déclaration qui est présumée terminée à la date du dépôt de la proposition concordataire, à savoir la période de déclaration du 1^{er} au 25 mars 1997 et celles qui lui sont antérieures.

Cependant, la taxe payable sur la contrepartie de la fourniture payée ou qui est due après le dépôt de la proposition concordataire ainsi que la taxe nette positive pour les périodes de déclaration qui se terminent⁵ après le dépôt de la proposition concordataire ne constituent pas une réclamation prouvable et ne sont pas visées par la suspension des procédures prévues à l'article 69.1 (1) LFI. Le Ministère peut utiliser tout moyen de perception qu'il juge opportun pour recouvrer ces sommes.

POUVOIR DU MINISTRE DE COTISER LA TAXE PAYABLE ET AFFECTATION D'UN REMBOURSEMENT

Dans votre courriel, vous faites état de votre compréhension de l'article 30.3 LMR et en TPS, vous questionnez le pouvoir du ministre de cotiser l'acquéreur pour la taxe payable impayée à ses fournisseurs, par l'application possible de l'Énoncé de politique P-112 émis par Revenu Canada:

« Selon ma compréhension, en TVQ, l'article 30.3b) de la L.M.R. nous permet de refuser les RTI sur les factures datées d'avant le concordat qui sont réclamés après le concordat, si le mandataire était débiteur envers le Ministère ou délinquant.

En TPS, il n'y a pas de concordance. Par contre, le mandataire répond aux conditions énumérées dans l'Énoncé politique P-112, c'est-à-dire que:

⁵ Ou qui sont présumées se terminer selon la pratique administrative de Revenu Canada en matière de TPS.

- ◆ Le mandataire est insolvable ;
- ◆ Le fournisseur peut réclamer un redressement pour créance irrécouvrable ;
- ◆ Le fournisseur n'a pas été payé ;
- ◆ Le mandataire réclame un remboursement de taxe nette. »

En TVQ, votre compréhension de l'article 30.3 LMR est exacte. En vertu du paragraphe a du premier alinéa de l'article 30.3 LMR, lorsqu'une personne dépose une proposition concordataire, **tout remboursement** qu'elle demande suite à la production d'une déclaration ou d'une demande pour une période de déclaration, qui se termine au plus tard à la date du dépôt de la proposition concordataire **est égal à zéro**. Le paragraphe b du premier alinéa de l'article 30.3 LMR prévoit qu'aucun remboursement auquel la personne aurait eu droit, si elle l'avait demandé, pour une période se terminant à la date du dépôt de la proposition concordataire ne peut être demandé dans une déclaration produite pour une période de déclaration qui se termine après cette date. Cependant, le deuxième alinéa prévoit que ces règles ne s'appliquent pas si le jour ou le remboursement ou le montant est demandé, les déclarations et rapports qui doivent être produits pour les périodes se terminant à la date du dépôt de la proposition concordataire ont été produits et si un montant égal aux montants dus avant cette date pour ces périodes a été payé.

Dans le cas soumis, le proposant n'a pas payé un montant égal aux montants de taxe payable dus avant la date du dépôt de sa proposition concordataire, le remboursement demandé est par conséquent égal à zéro et le Ministère ne peut donner suite à cette demande.

En TPS, il est exact d'affirmer que l'article 30.3 LMR n'a pas de concordance. En effet, les articles 225 (6) et 263.1 LTA prévoient les mêmes restrictions mais s'appliquent uniquement en matière de faillite. Ces dispositions ne couvrent pas la situation d'un débiteur insolvable qui a déposé un avis d'intention de faire une proposition concordataire ou qui a déposé une proposition concordataire.

Toutefois, tel que vous le soulignez, l'Énoncé de politique P-112 émis le 21 février 1994 par Revenu Canada est applicable en matière de proposition concordataire⁶ et par conséquent au cas sous étude. Ce document traite du pouvoir du ministre d'établir une cotisation à l'égard de l'acquéreur d'une fourniture taxable conformément à l'article 296 (1) b) LTA et du pouvoir du ministre d'y affecter un remboursement dû à ce même acquéreur, conformément à l'article 318 LTA.

POUVOIR DU MINISTRE DE COTISER LA TAXE PAYABLE

⁶ -----

Soulignons que le pouvoir du ministre d'établir une cotisation à l'égard de l'acquéreur pour la taxe payable impayée conformément à l'article 296 (1) b) LTA a été confirmé en première instance par la Cour canadienne de l'impôt et en appel par la Cour fédérale d'appel dans l'affaire Carlson & Associates Advertising Ltd. v. The Queen⁷. Le tribunal conclut en ces termes : « ... aux termes de l'alinéa 296 (1) b), le ministre peut établir une cotisation relativement à toute TPS payable par une « personne », que cette dernière soit le fournisseur ou l'acquéreur d'une fourniture taxable. ».

Ainsi, bien que le fournisseur soit tenu d'agir à titre de mandataire aux fins de la perception de la TPS, la taxe elle-même est une créance que l'acheteur doit à l'État et qui demeure son obligation. Il y a donc, en fait, deux obligations relativement à une même opération : la taxe due par l'acquéreur et la taxe nette due par le fournisseur. Le Ministère a le droit d'établir une cotisation visant le fournisseur ou l'acquéreur pour percevoir la créance due à l'État.

Toutefois, le ministre n'émettra pas de cotisation contre l'acquéreur pour récupérer la taxe payable impayée au fournisseur au moment de la proposition concordataire, lorsque de tels montants à cotiser ne peuvent être récupérés par l'affectation d'un remboursement préconcordataire à être versé à l'acquéreur. Ce sera le cas dans l'hypothèse où le Ministère a déjà transmis à l'acquéreur un remboursement préconcordataire pour des intrants réclamés avant la proposition alors qu'aucun autre remboursement préconcordataire n'est envisagé.⁸

Rappelons enfin qu'en vertu de l'article 315 LTA, le ministre ne peut entreprendre une mesure de recouvrement (notamment l'affectation prévue à l'article 318 LTA) que si le montant a fait l'objet d'une cotisation. En TVQ, bien que l'article 25 LMR ne le prévoit pas expressément, la jurisprudence est à cet effet.

POUVOIR DU MINISTRE D'AFFECTER UN REMBOURSEMENT

Le Ministre peut, conformément aux articles 31 LMR et 318 LTA, affecter une somme qui est payable à une personne au paiement de la créance qu'il détient contre cette dernière⁹. Le moment où le ministre peut effectuer cette affectation à l'égard d'un débiteur insolvable a été questionné récemment par la Cour supérieure de Québec en matière de faillite, dans le dossier de l'avis d'intention de faire une proposition concordataire déposé par Industries Davie Inc.¹⁰.

⁷ Cour fédérale d'appel, 2 avril 1998, 98 GTC, 6126 ; Cour canadienne de l'impôt 1^{er} mai 1997, juge Hamlyn.

⁸ -----

⁹ Voir l'application de ces dispositions dans un contexte d'insolvabilité et de faillite dans les opinions -----

¹⁰ Dans l'affaire de l'avis d'intention de : Industries Davie Inc. (Groupe MIL Inc.) et Gérald Robitaille & associés Ltée c. Le sous-ministre du Revenu du Québec et Sa Majesté du Chef du Canada, 25 janvier 1999, Cour supérieure, district de Québec, 200-11-005903-987, -----.

Pour le moment, le Ministère applique l'Énoncé de politique P-112¹¹, **sans retenir** la position très restrictive énoncée par la Cour supérieure en matière de faillite dont le jugement a été porté en appel par Revenu Canada. Il en est de même quant au pouvoir d'affecter une somme prévu à l'article 31 LMR.

En résumé, en TVQ, l'article 30.3 LMR précise que le remboursement relatif à une période de déclaration qui se termine **avant** la date du dépôt de la proposition est égal à zéro à moins que la personne ait produit toutes les déclarations et qu'elle ait payé les montants dus avant cette date. En TPS, la dette préconcordat sera cotisée conformément à l'article 296 (1) b) LTA aux seules fins d'y affecter un remboursement préconcordat en vertu de l'article 318 LTA. L'affectation peut être effectuée avant ou après le dépôt de la proposition concordataire.

Par ailleurs, le Ministère a pris la position de ne pas affecter un remboursement postconcordat à une dette préconcordat¹².

Enfin, un remboursement postconcordat peut être affecté au paiement d'une dette postconcordat en vertu des articles 31 LMR et 318 LTA.

Ces précisions étant faites, il convient maintenant de répondre aux questions soumises en tenant compte des hypothèses soulevées.

SITUATIONS SOUMISES :

Le mandataire réclame des CTI et RTI sur des factures datées d'avant la proposition concordataire dans les déclarations postconcordataires.

Exemple 1: Factures datées du 1^{er} février 1997 et CTI-RTI réclamés en décembre 1997 ;

Exemple 2: Factures datées du 3 mars 1997 et CTI-RTI réclamés en décembre 1997 ;

Situation 1 : Le mandataire produit une déclaration créditrice pour la période de décembre 1997.

Situation 2 : Le mandataire produit une déclaration débitrice pour la période de décembre 1997.

QUESTIONS:

¹¹ -----

¹² Voir note 6.

1. **En TVQ, le Ministère peut-il refuser les RTI sur les factures datées d'avant le concordat et réclamés après le concordat conformément à l'article 30.3 b) LMR ?**

En TPS, le Ministère peut-il cotiser la taxe payable non payée par le proposant-acquéreur à ses fournisseurs, en vertu des articles 296(1)b) et 165(1) de la LTA pour les CTI réclamés postconcordat dont les fournisseurs ont produit des preuves de réclamation (Exemple 1 et Exemple 2)?

RÉPONSES :

Exemple 1 : En TVQ, que la déclaration de décembre 1997 soit débitrice ou créditrice, le montant de RTI ne peut être demandé, conformément à l'article 30.3 b) LMR. Par conséquent, le Ministère ne peut y donner suite.

En TPS, le Ministère peut cotiser le proposant-acquéreur pour la taxe payable impayée à ses fournisseurs sur les factures datées du 1^{er} février 1997 (préconcordat), et procéder à l'affectation du remboursement généré par les CTI réclamés en décembre 1997 qui ont trait à la période de déclaration se terminant le 28 février 1997 (préconcordat).

Exemple 2 : En TVQ, que la déclaration de décembre 1997 soit créditrice ou débitrice, l'article 30.3 b) LMR ne peut pas s'appliquer. Ainsi, le Ministère ne peut pas refuser les RTI sur les factures datées du 3 mars 1997, puisqu'ils ont trait à une période de déclaration qui se termine le 31 mars 1997, soit après le dépôt de la proposition concordataire. Or, l'article 30.3 b) LMR s'applique à un remboursement qui a trait à une période de déclaration qui se termine au plus tard à la date du dépôt d'une proposition concordataire.

D'autre part, puisque les RTI réclamés en décembre 1997 ayant trait aux factures datées du 3 mars 1997 constituent un remboursement postconcordat, le Ministère ne peut l'affecter au paiement d'une dette préconcordat, à savoir la taxe payable impayée TVQ sur les factures datées du 3 mars 1997.

Enfin, selon la pratique administrative de Revenu Canada, les CTI réclamés en décembre 1997 ayant trait aux factures datées du 3 mars 1997 constituent un remboursement préconcordat qui peut être affecté au paiement d'une dette préconcordat, à savoir la taxe payable impayée TPS sur les factures datées du 3 mars 1997.

2. En TVQ, peut-on appliquer la -----, pour les factures datées du 1^{er} au 23 mars 1997 qui sont réclamées dans les déclarations postconcordats (Exemple 2)?

RÉPONSE :

Non. Bien que le Ministère puisse cotiser le proposant pour la taxe payable impayée avant le 25 mars 1997 (dette préconcordat), conformément à l'article 25 LMR, il ne peut cependant y affecter le remboursement généré par les RTI réclamés sur les factures datées du 1^{er} au 23 mars 1997, puisqu'il s'agit d'un remboursement postconcordat (voir réponse donnée à la question 1, *exemple 2*).

Direction des lois sur les impôts
et de l'accès à l'information