



Note

DESTINATAIRE : ****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DES LOIS SUR LES IMPÔTS

DATE : LE 22 NOVEMBRE 2001

OBJET : TAXE SUR LE CAPITAL - *****
N/RÉF. : 01-010487

La présente fait suite à votre demande du *** ** *concernant l'objet mentionné en rubrique. ***** de votre Direction nous mentionne que suite à la vérification de la société *****), il s'apprête à inclure dans son capital versé en vertu du sous-paragraphe *d* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., chapitre I-3) (la « Loi ») le solde des montants de « Deferred rent on vehicles » inscrit comme passif à ses registres comptables et bilans, à l'égard des années d'imposition 1996 à 1998. Ces montants reflètent des transactions intervenues dans le cadre d'un contrat appelé « ***** » signé entre ***** et la société *****

Il ajoute que cette inclusion en vertu du sous-paragraphe *d* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la Loi repose en partie sur la lettre d'interprétation N/Réf. : 97-011379 de la Direction des lois sur les taxes (qui s'appelle maintenant la Direction des lois sur les taxes, le recouvrement et l'administration) dans laquelle il a été énoncé qu'aux fins de l'application de la *Loi sur la taxe d'accise* (L.R.C., ch. E-15) et de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (L.R.Q., c. T-0.1), les montants reçus par ***** à titre « de loyers perçus d'avance (prepaid rent) » et apparaissant à ses bilans comme « deferred rent on vehicles » ne constituaient pas des montants représentant des loyers mais plutôt des avances ou des prêts d'argent.

D'autre part, une copie des arguments du représentant de ***** a été jointe à la demande.

- 2 -

***** nous soumet deux questions :

1. En tenant compte de l'opinion de la Direction des taxes rendue en matière de taxes et des arguments du représentant de *****, pourriez-vous nous confirmer que l'opinion de la Direction des lois sur les impôts serait la même pour les fins de la partie IV de la Loi, à savoir que le solde des loyers perçus d'avance de ***** n'est pas de la nature d'un loyer, mais plutôt d'une avance ou d'un prêt que l'on doit inclure au capital versé en vertu du sous-paragraphe *d* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la Loi ?
2. Dans le cas où ce solde de loyers perçus d'avance serait, pour les fins de la Loi, des avances sur contrats, pourriez-vous confirmer notre conclusion générale à l'effet que l'arrêt *Oerlikon Aérospatiale Inc. c. The Queen*, 99 D.T.C. 5318 permet au Ministère d'inclure dans le capital versé ces montants ?

Notre compréhension des faits est la suivante :

1. Le **année 1, intervenait entre ***** une convention de location d'équipement intitulée le « ***** » aux termes de laquelle ***** s'engageait à louer des véhicules automobiles à ***** pour un terme d'environ 48 mois.
2. Les véhicules automobiles loués à *****, dans le cadre du Master Lease Agreement, avaient fait préalablement l'objet d'une vente entre *****.
3. À son tour, *****, selon le Master Lease Agreement, s'engageait notamment à louer les mêmes véhicules aux franchisés de *****.
4. Les baux intervenus entre ***** et les franchisés prévoient des termes d'environ six mois.
5. En date du ** année 1, intervenait également une convention entre ***** intitulée le « ***** » ayant pour objet de garantir le Contrat entre ***** et prévoyant le paiement par *****, avant leur échéance, de « prepaid rent ».
6. Par le Contrat, *** se voyait transférer tous les droits et intérêts dans le ***** et dans les baux relatifs aux véhicules loués et, notamment, le droit inconditionnel de recevoir tous les paiements de loyer à l'égard de ces véhicules. *** se voyait également transférer tous les droits et recours que ***** pouvait ou pourrait avoir en regard de l'exécution des obligations relatives à ces baux, incluant toute garantie ou sûreté rattachée à ceux-ci, afin d'en permettre l'exécution. En tout temps pertinent, la propriété des véhicules appartenait à *****.

7. ***** et les franchisés de ***** (étant collectivement définis comme les « locataires » quant aux loyers payables) avaient alors l'obligation de payer leurs loyers à *****, à titre de mandataire de *** quant à la perception de ceux-ci, étant entendu que lesdits loyers continuaient d'être alors payables à *****, pour le bénéfice de ***.

Par ailleurs, le représentant de ***** est d'avis que les provisions déduites par ***** dans le calcul de son revenu pour les années en litige, conformément à l'article 150 de la Loi, sont exclues de l'application du sous-paragraphe *b* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la Loi et que les montants constatés aux états financiers de ***** pour ces années, à titre de revenus de loyers reportés et déduits fiscalement, ne peuvent faire l'objet d'un ajout au capital versé de *****, puisque dans le cas d'une provision ou réserve, seul le sous-paragraphe *b* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la Loi est applicable quant au calcul du capital versé d'une société. Subsidiairement, le représentant de ***** mentionne que l'avance prévue au sous-paragraphe *d* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la Loi a un sens restrictif en ce qu'il exige une relation prêteur-emprunteur alors que les sommes versées par ***** représentent les loyers payables par les locataires avant leur échéance.

La Loi

Le capital versé d'une société visée par l'article 1131 de la Loi qui n'est pas une banque, une caisse d'épargne et de crédit, une société de prêts, de fiducie ou faisant le commerce de valeurs mobilières comprend, conformément au sous-paragraphe *d* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la Loi, les prêts et avances consentis directement ou indirectement à la société.

Réponses

1. Le paragraphe 2 du Bulletin d'interprétation et des pratiques administratives IMP. 1136-1/R7 prévoit qu'une avance peut être définie comme étant notamment une somme à valoir sur le prix d'un contrat, d'un service ou de marchandises, versée avant que le contrat ne soit exécuté, les services rendus ou les marchandises livrées.

Comme le mentionne le juge Bernier dans l'arrêt Marcelon, « [d]ans un premier sens, l'avance peut constituer un paiement ou un prêt par anticipation. Lorsqu'il s'agit d'un

paiement par anticipation, l'avance n'est pas un prêt. Ce n'est pas notre cas. »¹ La définition du Bulletin vise la notion de paiement par anticipation.

Le premier alinéa du paragraphe 1 du Bulletin d'interprétation et des pratiques administratives IMP. 1136-9/R3 (le « Bulletin ») définit la provision comme étant la constatation comptable de la diminution de la valeur d'un élément d'actif exigible à plus ou moins long terme, précise quant à sa nature mais incertaine quant à sa réalisation, et que des événements survenus ou en cours rendent prévisible à la date de l'établissement du bilan. D'autre part, le deuxième alinéa du paragraphe 1 de ce bulletin prévoit qu'en cette matière, le Ministère est d'avis que les provisions dont il est question au sous-paragraphe *b* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la Loi et au paragraphe 3 de l'article 1138 de la Loi sont des montants dont la contrepartie se retrouve comme dépense dans le calcul du bénéfice comptable de la société : il s'agit en fait d'une contrepartie à une charge estimative.²

Ainsi, une avance visée au sous-paragraphe *d* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la Loi ne peut pas être une provision au sens du sous-paragraphe *b* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la Loi puisque la notion d'avance ne rencontre pas les paramètres de la définition de « provision » telle que citée plus haut.

Après analyse du contrat « ***** » signé entre ***** , nous sommes d'avis que les « Prepaid Rent » c'est-à-dire les montants de loyer versés par ***** avant leur échéance constituent des paiements effectués par anticipation pour les droits de possession des biens loués en vertu de ce contrat et doivent donc être inclus dans le capital versé de ***** en vertu du sous-paragraphe *d* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la Loi.³

¹ *Marcelon Inc. c. Le sous-ministre du Revenu du Québec*, [1991] R.D.F.Q., p. 7.

² À cet égard, la Cour d'appel fédérale s'exprimant sur le sens à donner à l'alinéa 181.2(3)b), qui est de manière générale similaire au sous-paragraphe *b* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la Loi, mentionne ce qui suit :

« Despite this, it is clear that the Tax Court judge properly held that under paragraphe 181.2(3)(b), only accounting reserves which have not given rise to a deduction under Part I must be added to the computation of the capital of the corporation :

[TRANSLATION] The amount of the provision for « accounting » purposes must be added to the capital of the corporation under paragraph 181.2(3)(b) to the Act, except to the extent that it has been deducted for tax purposes. *Oerlikon Aérospatiale Inc. c. The Queen* 99 D.T.C. 5322.

³ L'arrêt *Oerlikon* qui s'est prononcé sur la qualification de montants similaires est au même effet. À cet égard, la Cour s'exprime ainsi :

« The effect of an advance, be it in the sense of a payment on account or a loan, is to make the amount of money it represents available to the person or corporation which receives it. In the instant case, the advances were an integral part of the financial resources available to the appellant at the end of its 1989 fiscal year according to the financial statements it filed, and nothing either in the legislation or the tax policy

- 5 -

2. Eu égard à notre réponse à la question 1, il n'est plus nécessaire de répondre à cette question puisque vous concluez à l'inclusion des montants en litige en vertu du sous-paragraphe *d* du paragraphe 1 de l'article 1136 de la Loi.

*****,