



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 8 DÉCEMBRE 2011

OBJET : **COOP ***** – DEMANDE D'EXONÉRATION D'IMPÔT À TITRE D'ORGANISME SANS BUT LUCRATIF**
N/📁 : 11-011415-001

La présente est pour faire suite à votre demande d'interprétation datée du ***** concernant l'application de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », dans le cadre de la demande d'exonération d'impôt formulée par la Coop *****, ci-après désignée « Coop ».

Contexte factuel

La Coop a été constituée le ***** à la suite de la dissolution de ***** ci-après désignée « Association ». Celle-ci a été liquidée le ***** et dissoute en *****¹.

Pour les années d'imposition ***** et *****, la Coop a réalisé des profits qu'elle voulait réduire en utilisant des pertes autres qu'en capital subies par l'Association avant sa liquidation et sa dissolution. Revenu Québec a refusé la demande de la Coop au motif que la LI ne permet pas cela.

La Coop ne conteste pas ce refus mais prétend être exonérée d'impôt à titre d'organisation sans but lucratif, ci-après désignée « OSBL ».

Elle soumet que notre position exprimée dans une interprétation rendue le 10 novembre 2003 dans le dossier 03-010814 devrait être revue à la lumière d'un jugement rendu en 2008 par la Cour canadienne de l'impôt dans *BBM Canada c. M.N.R.*², ci-après désigné « *BBM* ». Dans cette interprétation, nous avons conclu que l'Association ne pouvait se prévaloir de l'exonération d'impôt applicable aux OSBL car elle ne remplissait pas les conditions prévues à l'article 996 de la LI.

¹ Documents au dossier fournis par les représentants.

² 2008 CCI 341. En ligne : <http://decision.tcc-cci.gc.ca/fr/2008/2008cci341/2008cci341.pdf>.

Les faits

Les Statuts de constitution de la Coop indiquent qu'elle a pour objet d'exploiter une entreprise en vue de procurer à ses membres des services de promotion et de publicité en vue de promouvoir la vente de *****.

Selon ses Règlements généraux :

- Les contributions de ses membres sont proportionnelles à leurs achats/ventes de *****. Elles ne sont pas fixées à l'avance par un budget annuel (paragraphe ***** des Règlements généraux).
- Les budgets de publicité annuels en collaboration avec l'administration régionale de *****, le service de commercialisation du siège social de ***** et l'agence de publicité de la Coop (paragraphe ***** des Règlements généraux).
- La Coop a été formée dans le but de recueillir les contributions de ses membres pour donner en sous-traitance les services de publicité et de promotion des ***** vendus par eux (paragraphe ***** des Règlements généraux).
- La Coop s'interdit de verser des ristournes à ses membres (paragraphe ***** des Règlements généraux).

Les représentants de la Coop expliquent qu'elle utilise ses surplus accumulés pour fournir plus de services à ses membres³.

Interprétation demandée

Est-ce que la Coop remplit les conditions prévues par la LI pour se qualifier d'organisme sans but lucratif exonéré d'impôt ?

Notre interprétation

Non.

³ Lettre du *****.

Nos motifs

1) Les dispositions législatives

Selon l'article 996 de la LI, « [u]n club ou une association formé et géré exclusivement dans un but non lucratif qui, de l'avis du ministre, n'est pas un organisme de bienfaisance est exonéré d'impôt. »

Par ailleurs, le paragraphe 1 de l'article 986 de la LI précise que cette exonération ne vaut que dans la mesure où aucune partie du revenu de l'entité n'est payable « à un propriétaire ou à l'un de ses membres ou actionnaires, ou est autrement mise à la disposition personnelle d'un propriétaire, membre ou actionnaire. »

La jurisprudence a conclu que le mot « association » est assez large pour englober les sociétés⁴.

2) L'interprétation de l'expression « formé et géré exclusivement sans but lucratif »

– Le jugement rendu dans l'affaire *BBM*

Avant 2008, l'Agence du revenu du Québec, ci-après désignée « RQ », et l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », exigeaient que le but non lucratif poursuivi par les entités désirant se prévaloir de l'exonération d'impôt applicable aux OSBL soit similaire aux suivants : s'assurer du bien-être social, des améliorations locales, s'occuper des loisirs, fournir des divertissements ou exercer une activité semblable visant des objectifs non commerciaux ou financiers. De plus, dans l'affaire *BBM*, l'ARC plaidait qu'il fallait appliquer la règle *ejusdem generis* pour interpréter l'expression « tout autre activité non lucrative » au paragraphe 149(1)l) de la Loi de l'impôt sur le revenu⁵, ci-après désignée « LIR », lequel correspond aux articles 986 et 996 de la LI⁶.

La Cour canadienne de l'impôt a décidé que cette règle n'est pas applicable dans ce contexte et qu'un but non lucratif n'a pas à être réalisé nécessairement par l'exercice

⁴ *Minister of National Revenue v. St. Catharines Flying Training School Limited*, 53 D.T.C 1232 (Cour de l'Échiquier), par. 12, jugement infirmé pour d'autres motifs par la Cour suprême du Canada, [1955] S.C.R. 738; 55 D.T.C. 1145. En ligne : <http://scc.lexum.org/en/1955/1955scr0-738/1955scr0-738.html>.

⁵ L.R.C. (1985), c. 1, 5^e suppl.

⁶ Paragraphe 20 du jugement rendu dans l'affaire *BBM* ; pages 6 et 7 de notre interprétation dans le dossier 03-010814, *****.

d'activités visant l'intérêt public. Une entité peut être qualifiée d'OSBL si ses activités, commerciales ou non, ne sont pas pratiquées dans le but de réaliser un profit.

La Cour a été très influencée par le fait que BBM Canada fonctionnait selon un mode de recouvrement des coûts à moyen et à long terme⁷. Ses revenus provenaient essentiellement des cotisations versées par ses membres, lesquelles étaient établies à l'avance dans son budget annuel en fonction de ce mode⁸.

De plus, le ministre du Revenu national avait admis que les surplus accumulés de BBM Canada étaient raisonnables eu égard aux exigences financières liées à ses activités⁹.

Par ailleurs, dans le contexte factuel de cette affaire, la Cour a attribué une importance à l'impossibilité pour les membres de BBM de tirer un avantage financier de l'exploitation de son activité commerciale par la distribution de ses profits de quelque manière que ce soit. Selon la Cour, cet attribut significatif d'une entreprise commerciale était manquant¹⁰.

– **Les interprétations des autorités fiscales post-BBM**

RQ se conforme au jugement rendu dans *BBM*¹¹. Il en est de même de l'ARC¹².

Depuis que la Cour canadienne de l'impôt a rendu son jugement dans *BBM*, l'ARC a précisé son interprétation de l'expression « formé et géré exclusivement sans but lucratif » dans certains contextes.

Dans un premier dossier¹³, l'ARC a conclu qu'une entité ne peut se qualifier d'OSBL :

- Lorsqu'elle réalise intentionnellement un profit même si elle l'utilise pour ses fins non lucratives.
- Cette condition s'applique à toutes les activités d'une entité qui souhaite bénéficier de l'exonération d'impôt applicable aux OSBL¹⁴.

⁷ Paragraphe 48 du jugement.

⁸ Paragraphe 2 du jugement.

⁹ Surplus raisonnables : paragraphes 46 à 49 (admission au paragraphe 47).

¹⁰ Paragraphe 53 du jugement.

¹¹ Nous avons exprimé cette position dans le dossier 07-0102132.

¹² Interprétation de l'ARC datée du 5 novembre 2009, dossier numéro 2009-0337311E5.

¹³ Interprétation de l'ARC datée du 5 novembre 2009, dossier numéro 2009-0337311E5.

-
- Une entité peut être qualifiée d’OSBL si elle réalise un profit imprévu découlant accessoirement de l’exercice de l’une de ses activités non lucratives. C’est le cas lorsque le profit résulte du fait que les dépenses budgétées n’ont pas été faites pour des motifs raisonnables ou sont inférieures à ce qui était anticipé.
 - Une entité ne peut bénéficier du statut d’OSBL si elle réalise intentionnellement un profit ou qu’elle accumule des surplus pour financer une acquisition en capital non spécifique dans un futur incertain et non planifié¹⁵.

Dans un autre dossier, l’ARC a conclu qu’une entité perd son statut d’OSBL lorsqu’elle fournit un bien ou un service dans l’une de ses activités en exigeant intentionnellement une contrepartie supérieure au prix coûtant¹⁶. Elle a également précisé que lorsque l’entité utilise tout ou partie de ce profit pour réduire les contributions de ses membres, elle met alors à leur disposition tout ou partie de son revenu, ce qui est interdit par le paragraphe 149(1)l) de la LIR (l’équivalent fédéral du paragraphe 1 de l’article 986 et de l’article 996 de la LI)¹⁷.

Enfin, l’ARC a rappelé récemment que la jurisprudence constante établit qu’une entité ne peut être qualifiée d’OSBL si elle ne peut réaliser ses buts non lucratifs sans réaliser des profits¹⁸. Cela n’est pas remis en question par la Cour canadienne de l’impôt dans *BBM* d’autant plus que ce jugement fait état de cette jurisprudence¹⁹.

¹⁴ L’ARC a réitéré cette position dans une interprétation datée du 15 décembre 2009, dossier numéro 2009-0348621E5 et dans une interprétation non datée, dossier numéro 2010-0357831E5. Dans les deux cas, l’ARC a conclu qu’une société de condominiums qui loue à profit une suite d’invités et qui réduit les contributions de ses membres du fait de la réalisation de ce profit perd son statut d’OSBL. L’ARC a conclu qu’il s’agissait d’une mise à la disposition de ses membres d’une partie de son revenu, ce qui est prohibé par la LIR. Cette interdiction existe également au paragraphe 1 de l’article 986 de la LI.

¹⁵ L’ARC a appliqué de nouveau cette position dans une interprétation datée du 11 mai 2010 dans le dossier numéro 2010-0366051E5. Elle a refusé de considérer comme OSBL un organisme qui devait recevoir un don en argent qu’il placerait pour utiliser les revenus de placement afin de financer ses activités non lucratives sans que ce soit dans un délai raisonnable précisé ou pour un projet spécifique d’acquisition d’une immobilisation dans un futur prévisible.

¹⁶ Interprétation de l’ARC datée du 15 décembre 2009, dossier numéro 2009-0348621E5. L’ARC a réitéré cette position dans une interprétation rendue dans le dossier numéro 2010-0357831E5.

¹⁷ Interprétation de l’ARC datée du 15 décembre 2009, dossier numéro 2009-0348621E5.

¹⁸ Interprétation de l’ARC datée du 7 avril 2011, dossier numéro 2011-0394251I7. L’ARC y a conclu qu’une association n’est pas gérée sans but lucratif lorsque l’une de ses activités consiste à tenir une tabagie et une cafétéria qui génèrent des profits qu’elle utilise pour financer ses autres activités non lucratives. L’ARC considère que les profits réalisés ne proviennent pas directement de ses activités non lucratives. Ils ne sont pas accessoires (*incidental*) à de telles activités.

¹⁹ Paragraphe 45 du jugement rendu dans *BBM*.

Les positions récentes de l'ARC sont soutenues par la jurisprudence, particulièrement par le jugement rendu dans *BBM*.

Ainsi, dans *BBM*, la Cour canadienne de l'impôt refuse d'appliquer un test de la destination du profit généré par une activité pour déterminer si l'entité en cause a un but non lucratif. Ce faisant, la Cour élargit aux OSBL²⁰ la portée du refus d'appliquer ce test, exprimé par la Cour d'appel fédérale dans *Earth Fund/Fond pour la terre c. M.N.R.*²¹ pour déterminer si une entité se qualifie de fondation de bienfaisance. Dans cette affaire, la Cour d'appel fédérale a maintenu le refus par l'ARC d'enregistrer l'appelante comme fondation de bienfaisance parce qu'elle avait mis sur pied une activité de loterie générant des profits, et ce, bien qu'elle voulait les distribuer à des fins de bienfaisance.

Ce jugement rendu par la Cour d'appel fédérale soutient les positions de l'ARC. Nous insistons sur le fait que cette Cour y a précisé que tous les objets et toutes les activités d'un organisme doivent viser exclusivement une fin de bienfaisance pour qu'il puisse se qualifier de fondation de bienfaisance puisque la LIR requiert qu'un tel organisme de bienfaisance soit formé et administré exclusivement pour de telles fins²².

²⁰ Paragraphe 40 du jugement rendu dans *BBM*.

²¹ *Earth Fund/Fond pour la terre c. M.N.R.*, 2002 CAF 498. En ligne : <http://decisions.fca-caf.gc.ca/fr/2002/2002caf498/2002caf498.html>.

²² Paragraphes 20, 30 et 31 de l'arrêt *Earth Fund/Fond pour la terre c. M.N.R.* :

« Le ministre fait valoir en premier lieu que l'appelante n'est pas constituée ni administrée exclusivement à des fins de bienfaisance. Selon l'appelante, le ministre n'a pas abordé cette question de la bonne façon. Son argument se fonde en partie sur la prémisse suivante : comme la loterie proposée touche seulement certains des objets de l'organisme appelant, à savoir ceux qui ont trait à la réunion de fonds en vue d'appuyer les causes environnementales, il est possible de ne pas tenir compte des autres objets de l'organisme.

À mon sens, l'argument de l'appelante repose sur une prémisse erronée. En droit, l'appelante n'est admissible à l'enregistrement à titre d'organisme de bienfaisance que si tous ses objets et toutes ses activités visent exclusivement des fins de bienfaisance. C'est ce qui ressort sans équivoque de la définition du terme « fondation de bienfaisance » donnée au paragraphe 149.1(1), précité, lequel exige qu'une fondation de bienfaisance soit « constituée et administrée exclusivement à des fins de bienfaisance ».

[...]

Je ne puis accepter l'argument de l'avocat de l'appelante voulant que l'arrêt *Alberta Institute* permette d'affirmer que toute activité commerciale constitue une « activité commerciale complémentaire » d'une fondation de bienfaisance si tous les profits tirés de cette activité commerciale sont consacrés aux fins de bienfaisance poursuivies par la fondation. Dans cette affaire, le ministre avançait que l'Alberta Institute était un « grossiste de marchandises », mais en réalité ce dernier se contentait simplement de solliciter des dons d'articles, lesquels étaient ensuite convertis en argent. Cette situation est quelque peu différente des

Nous estimons que ce jugement soutient cette partie du paragraphe 6 du bulletin d'interprétation IT-496R publié par l'ARC :

« 6. [...] Toutefois, cette association ne sera vraisemblablement pas admise comme organisation à but non lucratif exemptée d'impôt si, par exemple, elle s'adonne principalement à une activité qui se rapporte directement à la vente de biens ou de services de ses membres et qu'elle reçoit pour cela un paiement ou une commission calculé par rapport à la promotion des ventes. Une association de ce genre est normalement considérée comme un prolongement des organisations de ventes des membres et elle sera considérée comme ayant des activités commerciales normales. [...] »

Enfin, puisque l'article 996 de la LI est formulé d'une manière très similaire au paragraphe 149(1)l) de la LIR, nous croyons également qu'il convient d'appliquer l'arrêt *Earth Fund/Fond pour la terre c. M.N.R.* par analogie pour déterminer si une entité peut être qualifiée d'OSBL.

Le dossier sous étude

Le tableau reproduit à ***** démontre que la Coop a réalisé des profits pour deux des quatre années étudiées.

De plus, les contributions exigées de ses membres sont proportionnelles à leurs achats/ventes de *****. Elles ne sont pas fixées à l'avance selon un budget annuel (paragraphe ***** des Règlements généraux de la Coop).

Les activités de la Coop sont intégrées à celles de ses membres et du fabricant ***** , dont le rôle est primordial et la présence importante.

activités habituelles de collecte de fonds menées par une fondation, mais la distinction n'est qu'une question de degré.

Or, l'appelante propose rien de moins que de commercialiser et de vendre des billets de loterie dans le cadre d'une entente de nature manifestement commerciale qui, si tout se passe conformément aux prévisions, entraînera un profit qui sera versé, je présume, à des donataires reconnus. L'appelante se trouve exactement dans la même situation que toute autre entreprise commerciale qui s'engage à affecter ses profits à des causes de bienfaisance. En soi, un tel engagement n'est pas incompatible avec la nature commerciale de l'activité permettant de réaliser le profit. Compte tenu des faits particuliers en l'espèce, le ministre était justifié de conclure que la loterie proposée par l'appelante constitue une activité commerciale de l'appelante qui ne peut être assimilée à une « activité commerciale complémentaire » et qui n'est donc pas admissible comme activité de bienfaisance. »

En effet, selon le paragraphe ***** des Règlements généraux de la Coop, celle-ci prépare ses budgets de publicité annuels en collaboration avec l'administration régionale de ***** , le service de commercialisation du siège social de ***** et l'agence de publicité de la Coop.

La Coop a été formée dans le but de recueillir les contributions de ses membres pour donner en sous-traitance les services de publicité et de promotion des ***** vendus par eux (paragraphe ***** des Règlements généraux de la Coop).

Les représentants de la Coop soutiennent que la Cour canadienne de l'impôt dans *BBM* aurait conclu que l'intégration des activités d'un organisme aux activités commerciales de ses membres ne constitue pas un facteur les privant du statut d'OSBL²³.

Nous sommes en désaccord avec cette affirmation. Dans *BBM*, la Cour canadienne de l'impôt écrivait qu'un but non lucratif peut être atteint même si l'activité de l'entité est liée (en anglais : « *related* ») à l'activité commerciale de ses membres²⁴. Nous sommes d'avis qu'il y a une différence entre un lien et une intégration. De plus, le commentaire de la Cour doit être considéré à la lumière des faits de *BBM*. Il avait été prouvé devant la Cour que cette société fonctionnait selon un mode de recouvrement des coûts à moyen et à long terme et que les contributions exigées des membres étaient déterminées à l'avance selon un budget annuel établi dans cette perspective. De tels éléments de preuve sont absents dans le cas sous étude.

Les représentants nous demandent également de reconsidérer l'application du jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Canadian Bar Insurance Assn c. R.*²⁵ Dans notre interprétation du 10 novembre 2003, nous exprimions l'avis que ce jugement est sans incidence quant à la détermination du statut de l'Association pour plusieurs motifs énumérés à la page 13 de notre note.

Nous croyons toujours que ce jugement ne s'applique pas en l'espèce car les faits sont trop différents.

Ainsi, il avait été prouvé devant la Cour que la Canadian Bar Insurance Association fonctionnait selon un mode de recouvrement des coûts et qu'elle avait pour but de fournir des services d'assurance à ses membres au prix coûtant. De plus, les

²³ Lettre du 28 janvier 2011 adressée à ***** par ***** de ***** , page *****.

²⁴ Paragraphe 34 du jugement rendu dans *BBM*.

²⁵ 99 D.T.C. 653. En ligne : <http://decision.tcc-cci.gc.ca/fr/1999/1999cci962202/1999cci962202.html>.

contributions des membres étaient fixes et non en proportion des services fournis par eux. Enfin, les activités de cet organisme n'étaient pas intégrées à celles de ses membres²⁶.

Quant aux surplus accumulés par la Coop, les représentants soutiennent que leur cliente les utilise pour offrir plus de services de publicité à ses membres²⁷. Ils font un parallèle avec l'affaire *Canadian Bar Insurance Assn c. R.* car selon eux, cet organisme utilisait ses surplus pour négocier plus de services d'assurances pour ses membres.

Nous sommes en désaccord avec cette affirmation. Les activités de cet organisme généraient des pertes qui étaient épongées avec le fonds de stabilisation créé avec les contributions des membres. De plus, la création de ce fonds et son importance étaient liées à la difficulté inhérente à la quantification des risques. Enfin, cet organisme avait pour mission d'offrir à ses membres des services d'assurance au prix coûtant²⁸.

En terminant, à la lumière des faits propres au dossier sous étude, nous ne considérons pas que l'interdiction pour la Coop de verser une ristourne à ses membres lui confère à elle seule un statut d'OSBL. En effet, à ce compte-là, toutes les sociétés qui ne distribuent pas leurs profits pourraient être qualifiées d'OSBL, ce qui serait contraire à l'intention du législateur en édictant la mesure d'exonération d'impôt prévue à l'article 996 de la LI²⁹.

Pour tous ces motifs, nous maintenons notre interprétation du 10 novembre 2003 dans le dossier 03-010814. Nous sommes également d'avis que les éléments de faits au dossier indiquent que la Coop est formée et administrée dans un but lucratif.

²⁶ Paragraphes 23, 37, 39 et 49 du jugement rendu dans *Canadian Bar Insurance Assn c. R.*

²⁷ Lettre du 28 janvier 2011 adressée à ***** par ***** de ***** , page *****.

²⁸ Nous vous référons plus particulièrement aux paragraphes 23, 37, 39, 46, 49 et 53 du jugement rendu dans *Canadian Bar Insurance Assn c. R.*

²⁹ Nous référons par analogie au passage suivant de l'interprétation de l'ARC datée du 5 novembre 2009, dossier numéro 2009-0337311E5 : « If a 149(1)(l) entity could intentionally earn a profit to finance future capital projects on the basis that this constituted operating at cost and therefore did not indicate a profit purpose, then any business where the members did not require income distributions could be organized and operated as a 149(1)(l) entity and accumulate wealth on a tax-free basis. In this case, while members could not access the business' income immediately, the value of the organization (and thus the value of the membership interests), would clearly increase. It would not be difficult to maintain that there was no profit purpose. »