

## 17. Mise à jour – Déduction pour petites entreprises

---

### Conférenciers

**Valérie Ménard**, CPA, LL.M. fisc., associée, service de la  
fiscalité  
HNA s.e.n.c.r.l.

**Cindy Kassab**, LL. B., M. Fisc.  
HNA s.e.n.c.r.l.

**Jean-Raymond Castelli**, avocat, associé  
BGY, Services financiers intégrés inc.

## TABLE DES MATIÈRES

<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>3</b>
<b>PARTIE A (VALÉRIE MÉNARD ET CINDY KASSAB)</b>	
<b>1. MISE EN CONTEXTE .....</b>	<b>4</b>
1.1 Taux d'imposition des sociétés sur le revenu d'entreprise exploité activement .....	4
1.2 Changements récents apportés aux réductions du plafond des affaires .....	7
<b>2. RAPPEL DES PRINCIPAUX CONCEPTS ENTOURANT LA DPE.....</b>	<b>9</b>
2.1 Revenu d'une entreprise exploitée activement au Canada .....	11
2.2 Sommes à exclure du revenu d'une entreprise exploitée activement au Canada .....	15
2.3 Revenu de société de personnes déterminé .....	18
2.3.1 Associé désigné .....	19
2.3.2 Calcul du revenu de société de personnes déterminé .....	20
2.3.3 Plafond des affaires de société de personnes déterminé.....	22
2.3.4 Règles anti-évitement relatives aux sociétés de personnes .....	24
2.3.5 Revenu de société déterminé .....	25
2.4 Plafond des affaires .....	28
<b>3. RÉDUCTIONS LINÉAIRES DU PLAFOND DES AFFAIRES.....</b>	<b>30</b>
3.1 Réduction linéaire en fonction du capital imposable utilisé au Canada .....	31
3.1.1 Établissement du capital imposable utilisé au Canada .....	31
3.1.2 Calcul de la réduction lorsque le capital imposable dépasse 10 millions de dollars .....	40
3.1.3 Changements annoncés dans le budget fédéral de 2022 .....	41
3.2 Réduction linéaire en fonction du revenu de placement total ajusté .....	42
3.2.1 Établissement du revenu de placement total ajusté .....	42
3.2.2 Calcul de la réduction lorsque le revenu de placement total ajusté dépasse 50 000 \$ .....	45
<b>4. LES PARTICULARITÉS DU QUÉBEC .....</b>	<b>47</b>
4.1 CRITÈRE DU NOMBRE MINIMAL D'HEURES RÉMUNÉRÉES .....	47
4.2 CRITÈRE RELATIF AUX ACTIVITÉS DU SECTEUR PRIMAIRE OU MANUFACTURIER .....	49
4.3 RÉDUCTIONS LINÉAIRES DU PLAFOND DES AFFAIRES AU QUÉBEC.....	51

4.3.1 Réduction linéaire en fonction du revenu de placement total ajusté.....	51
4.3.2 Réduction linéaire en fonction du capital versé .....	51
<b>5. LA DPE ET LA FISCALITÉ INTÉGRÉE .....</b>	<b>52</b>
5.1 STRATEGIES PERMETTANT DE MINIMISER LA DPE RECLAMEE .....	53
5.2 STRATEGIES PERMETTANT DE MAXIMISER LA DPE RECLAMEE.....	55
<b>PARTIE B (JEAN-RAYMOND CASTELLI)</b>	

## MISE À JOUR – DÉDUCTION POUR PETITES ENTREPRISES

**Valérie Ménard**, CPA, LL.M. Fisc., associée

**Cindy Kassab**, LL.B., M.Fisc., fiscaliste  
HNA S.E.N.C.R.L.

**Jean-Raymond Castelli**, associé, avocat  
BGY, Services financiers intégrés inc.

### INTRODUCTION

Selon l'Agence du revenu du Canada (ci-après, l'« ARC ») : « Le système d'imposition canadien est largement fondé sur le principe d'intégration. En effet, le législateur s'efforce de structurer la Loi de façon à ce que le fardeau fiscal supporté par une personne soit identique, quelle que soit la structure utilisée pour le gagner. Ainsi, que le revenu soit gagné directement par un particulier ou qu'il le soit via une société et ensuite redistribué sous forme de dividende aux actionnaires, il ne devrait en résulter aucun avantage ou inconvénient relativement au taux d'impôt payé. »<sup>1</sup> Lorsque l'exercice d'une profession ou l'exploitation d'une entreprise au moyen d'une société par actions permet de dégager des bénéfices qui ne sont pas entièrement distribués aux actionnaires, il est possible de reporter dans le temps une partie des impôts payables et un avantage pourrait en découler. Dans cette optique, l'accès aux taux d'imposition des sociétés devient encore plus attrayant lorsque la société peut bénéficier de la déduction accordée aux petites entreprises (« DPE ») prévue à l'article 125 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2011-0395121E5, « LRIP Parking/Isolation », 9 mars 2011.

<sup>2</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch.1 (5e suppl.) et mod. (« L.I.R. ») ou (« Loi »). Le présent texte ne fera référence qu'aux dispositions de la Loi sur l'impôt sur le revenu lorsque des règles similaires s'appliquent en vertu de la Loi sur les impôts, L.R.Q., c. I-3 et mod. (L.I.).

## PARTIE A

**Valérie Ménard**, CPA, LL.M. Fisc., associée  
**Cindy Kassab**, LL.B., M.Fisc., fiscaliste  
HNA S.E.N.C.R.L.

### 1. MISE EN CONTEXTE

#### 1.1 TAUX D'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS SUR LE REVENU D'ENTREPRISE EXPLOITÉ ACTIVEMENT

En 2022, au fédéral, le taux de base de l'impôt de la partie I pour les sociétés est de 38 % du revenu imposable<sup>3</sup> et est réduit à 28 % après l'abattement d'impôt fédéral, une déduction d'impôt de 10 % sur le revenu imposable gagné dans une province<sup>4</sup>. Après la déduction d'impôt générale de 13 % du revenu imposable à taux complet<sup>5</sup>, le taux d'impôt général net est de 15 %. Au Québec, le taux d'imposition général applicable aux sociétés est de 11,5 % en 2022<sup>6</sup>. Au cours des dix dernières années, le taux combiné général du Québec est demeuré relativement stable, étant passé de 26,9 % en 2012 à 26,5 % en 2022 après avoir connu une diminution marquée entre 2008 et 2012, tel que le présente le tableau suivant.

**Tableau 1**

<b>Taux d'imposition général des sociétés (en %)</b>								
	<b>2008</b>			<b>2012</b>				<b>2020</b>
	<b>à</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>à</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>à</b>
	<b>2009</b>			<b>2016</b>				<b>2022</b>
<b>Fédéral :</b>	19,00	18,00	16,50	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00
<b>Québec :</b>	11,90	11,90	11,90	11,90	11,80	11,70	11,60	11,50
<b>Total :</b>	<b>30,90</b>	<b>29,90</b>	<b>28,40</b>	<b>26,90</b>	<b>26,80</b>	<b>26,70</b>	<b>26,60</b>	<b>26,50</b>

<sup>3</sup> Al. 123(1)a) L.I.R.

<sup>4</sup> Par. 124(1) L.I.R.

<sup>5</sup> Par. 123.4 (2) L.I.R.

<sup>6</sup> Sous-al. 771.0.2.3.1c)(v) L.I.

La DPE<sup>7</sup> permet actuellement de réduire le taux d'imposition d'une société privée sous contrôle canadien<sup>8</sup> (ci-après, une « SPCC »), applicable sur le premier 500 000 \$ de revenu imposable provenant d'une entreprise exploitée activement au Canada appelé plafond des affaires<sup>9</sup>, de 15 % à 9 % au fédéral<sup>10</sup> et de 11,5 % à 3,2 % au Québec<sup>11</sup>. En 2022, les SPCC du Québec voient donc leur revenu admissible être imposé à un taux combiné très avantageux de 12,2 %, alors que le taux général d'impôt sur le revenu des sociétés s'établit à 26,5 %. Le taux combiné fédéral et Québec applicable au revenu pleinement admissible à la DPE est passé de 19 % à 12,2 % entre 2008 et 2022.

---

<sup>7</sup> Art. 125 L.I.R.

<sup>8</sup> S'entend au sens du paragraphe 125(7) L.I.R. et désigne essentiellement une société privée qui est une société canadienne autre qu'une société contrôlée directement ou indirectement par une ou plusieurs personnes non résidentes, par une ou plusieurs sociétés publiques (soit des sociétés qui sont cotées en bourse, autres que des sociétés à capital de risque visées par règlement) ou par une combinaison de celles-ci.

<sup>9</sup> Par. 125(2) L.I.R.

<sup>10</sup> Le revenu admissible à la DPE est admissible à la déduction pour le revenu imposable gagné dans une province de 10 % selon 124(1) L.I.R, mais est exclu du revenu admissible au taux complet selon le sous-alinéa 123.4(1) « revenu imposable au taux complet » b)(ii) L.I.R. Par conséquent, ce revenu n'est pas admissible à la réduction du taux général en vertu du paragraphe 123.4(2) L.I.R. Ainsi, à compter de 2018, le taux de la déduction pour petite entreprise est de 19 % selon 125(1.1) L.I.R. et le taux d'imposition applicable aux petites entreprises est donc de 9 %, soit 38 % - 10 % - 19 %.

<sup>11</sup> Art. 771.0.2.4. L.I.

**Tableau 2**

<b>Taux d'imposition applicable au revenu pleinement admissible à la DPE (en %)</b>										
	<b>2008<sup>12</sup></b>	<b>2014-06-04</b>	<b>2015-04-01</b>	<b>2017</b>	<b>2018-01-01</b>	<b>2018-03-28</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
	<b>au</b>	<b>au</b>	<b>au</b>		<b>au</b>	<b>au</b>				
	<b>2014-06-03</b>	<b>2015-03-31</b>	<b>2016-12-31</b>		<b>2018-03-27</b>	<b>2018-12-31</b>				
<b>REEA sur les premiers 500 000 \$ pour 5 500 heures rémunérées et plus</b>										
Fédéral :	11,00	11,00	10,50	10,50	10,00	10,00	9,00	9,00	9,00	9,00
Québec :	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	7,00	6,00	5,00	3,38	3,20
<b>Total :</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>18,50</b>	<b>18,50</b>	<b>18,00</b>	<b>17,00</b>	<b>15,00</b>	<b>14,00</b>	<b>12,38</b>	<b>12,20</b>
<b>REEA sur les premiers 500 000 \$ pour une PME manufacturière</b>										
Fédéral :	11,00	11,00	10,50	10,50	10,00	10,00	9,00	9,00	9,00	9,00
Québec :	8,00	6,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	3,38	3,20
<b>Total :</b>	<b>19,00</b>	<b>17,00</b>	<b>14,50</b>	<b>14,50</b>	<b>14,00</b>	<b>14,00</b>	<b>13,00</b>	<b>13,00</b>	<b>12,38</b>	<b>12,20</b>

Au cours des mêmes années, de nombreux changements ont été apportés aux règles entourant la DPE, notamment au niveau du Québec, alors que l'on a souhaité un recentrage vers les sociétés des secteurs primaires et manufacturiers et vu l'apparition d'un nouveau critère d'admissibilité basé sur un nombre d'heures rémunérées. Depuis 2017, une SPCC québécoise peut donc voir ses impôts être calculés au taux général d'imposition des sociétés au Québec, alors qu'elle peut bénéficier de la DPE au fédéral<sup>13</sup>. Les taux d'imposition qui applicables sont présentés au tableau suivant :

**Tableau 3**

<b>Taux d'imposition applicable au revenu admissible à la DPE au fédéral seulement (%)</b>						
	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Fédéral :	10,50	10,00	9,00	9,00	9,00	9,00
Québec :	11,80	11,70	11,60	11,50	11,50	11,50
<b>Total :</b>	<b>22,30</b>	<b>21,70</b>	<b>20,60</b>	<b>20,50</b>	<b>20,50</b>	<b>20,50</b>

<sup>12</sup> Le plafond des affaires était plutôt de 400 000\$ en 2018; 125(2) L.I.R. (version au 2009-03-11), voir Loi no 2 d'exécution du budget de 2006, L.C. 2007, ch.2, par. 33(3).

<sup>13</sup> Voir la section 4 – Les particularités du Québec.

## 1.2 CHANGEMENTS RÉCENTS APPORTÉS AUX RÉDUCTIONS DU PLAFOND DES AFFAIRES

Au moyen de la DPE, les autorités fiscales ont pour objectif d'accroître le revenu disponible après impôts qui peut être réinvesti dans l'entreprise exploitée activement, en reconnaissance du fait que les petites entreprises peuvent avoir plus de difficulté à obtenir des capitaux<sup>14</sup>.

En deux occasions où des capitaux semblent plutôt être disponibles, le plafond des affaires peut être réduit de façon linéaire, soit :

- lorsque le capital imposable utilisé au Canada combiné de la SPCC et de toute société associée se situe entre 10 et 15 M\$<sup>15</sup> ; ou
- lorsque le revenu de placement total ajusté combiné de la SPCC et de toute société associée se situe entre 50 000 \$ et 150 000 \$<sup>16</sup>.

Ces deux mesures sont appliquées en parallèle de sorte que le plafond des affaires se voit réduit du plus élevé des deux montants.

Les balises actuelles de 10 à 15 M\$ de capital imposable utilisé au Canada par la SPCC réservaient l'accès à la DPE aux sociétés de taille limitée en termes d'actifs. Afin notamment de favoriser la croissance des petites entreprises en permettant à plus de SPCC de taille moyenne de bénéficier de la DPE, le budget fédéral de 2022<sup>17</sup> propose d'élargir la fourchette à l'intérieur de laquelle le plafond des affaires est réduit selon le capital imposable utilisé au Canada combiné d'une SPCC et de toute société associée. La nouvelle fourchette serait de 10 M\$ à 50 M\$. Grâce à cette hausse du plafond rattaché au capital imposable, un plus grand nombre d'entreprises sera admissible à la DPE et le montant du revenu admissible provenant d'une entreprise exploitée activement qui peut donner droit à la DPE pourrait également être augmenté. De ce fait,

---

<sup>14</sup> CANADA, ministère des Finances, *Budget 2018 – Mesures fiscales - renseignements supplémentaires*, 27 février 2018, pages 20 et suivantes.

<sup>15</sup> Al. 125(5.1)a) L.I.R.

<sup>16</sup> Al. 125(5.1)b) L.I.R.

<sup>17</sup> CANADA, ministère des Finances, *Budget 2022 – Mesures fiscales - renseignements supplémentaires*, 7 avril 2022, pages 32 et suivantes.

différents concepts entourant la DPE, tels que les critères d'admissibilité et le calcul du capital imposable, reviennent au goût du jour et méritent qu'on s'y attarde à nouveau. Les conférenciers effectueront un bref survol des conditions encadrant la DPE, tant au fédéral qu'au niveau provincial, ainsi qu'une présentation des changements proposés dans le budget fédéral de 2022.

Partie intégrante de la Réforme Morneau, la réduction du plafond des affaires des groupes de sociétés associées ayant un revenu tiré de placements passifs élevé a été introduite dans le budget fédéral de 2018<sup>18</sup>. Le gouvernement comptait s'assurer que les taux d'imposition préférentiels ne soient pas utilisés par des particuliers à revenu élevé pour en tirer un avantage fiscal personnel. Lorsque les revenus d'entreprise non distribués d'une société proviennent de bénéfices ayant été assujettis à la DPE, le report d'impôt pourrait constituer un avantage pour les propriétaires de la société si l'on compare ce traitement à celui d'une situation où la société distribue ses bénéfices non répartis et où les propriétaires investissent personnellement dans des placements passifs<sup>19</sup>. Dans cette foulée, un nouveau concept avait été introduit, soit le revenu de placement total ajusté<sup>20</sup>. Puisqu'il s'agit de dispositions qui ne sont pas encore parfaitement maîtrisées par les praticiens, les conférenciers présenteront les principaux ajustements devant être apportés au revenu de placement total pour déterminer le revenu de placement total ajusté.

Par ailleurs, les impacts de certains choix pouvant avoir une influence sur le plafond des affaires, tels que le partage de celui-ci entre les sociétés associées du groupe ou encore la décision de réclamer la déduction pour amortissement (ci-après, la « DPA ») maximale permise ou de prendre avantage ou non de la passation en charge, seront abordés, alors que l'on cherchera à minimiser ou à maximiser le revenu admissible à la DPE, selon le cas. De même, le choix de ne

---

<sup>18</sup> CANADA, ministère des Finances, *Budget 2018 – Mesures fiscales - renseignements supplémentaires*, 27 février 2018, pages 19 et suivantes; voir également CANADA, ministère des Finances, *Communiqué de presse, « Les mesures ciblées visant l'équité fiscale ne toucheront pas les propriétaires d'entreprises de la classe moyenne »*, 18 octobre 2017.

<sup>19</sup> CANADA, ministère des Finances, *Budget 2018 – Mesures fiscales - renseignements supplémentaires*, 27 février 2018, page 19.

<sup>20</sup> Le nouvel alinéa 125(5.1)b) L.I.R. a été introduit par le Projet de loi C-74 déposé le 27 mars 2018 et sanctionné le 21 juin 2018.

pas être une société associée par l'association à une tierce société tout comme celui de ne pas être une SPCC seront également abordés puisque, d'un point de vue pratique, les conférenciers illustreront la valeur de la DPE en fonction de diverses situations afin de dégager les tendances qui permettront de chiffrer l'avantage de la DPE au fédéral et au Québec. Les conférenciers effectueront également un survol de l'évolution des taux d'impôt des dernières années applicables aux sociétés et aux dividendes ainsi que de leurs impacts sur les propriétaires d'entreprise<sup>21</sup>.

## **2. RAPPEL DES PRINCIPAUX CONCEPTS ENTOURANT LA DPE**

Tout d'abord, afin de pouvoir bénéficier de la DPE pour une année d'imposition, la société doit être une SPCC<sup>22</sup> tout au long de l'année d'imposition.

Tant au fédéral qu'au Québec, la DPE est une déduction dans le calcul de l'impôt d'une société plutôt qu'une réduction du revenu imposable de la société, comme le sont les dépenses d'entreprise ou la déduction pour amortissement. De façon sommaire, cette déduction est obtenue en multipliant le taux de la déduction pour petite entreprise qui est de 19 %<sup>23</sup> au fédéral et de 8,3 %<sup>24</sup> au Québec en 2022 par le moins élevé des montants suivants :

---

<sup>21</sup> À titre informatif, les taux d'imposition corporatifs de 2008 à 2022 sont présentés à l'Annexe A.

<sup>22</sup> S'entend au sens du paragraphe 125(7) L.I.R. et désigne essentiellement une société privée qui est une société canadienne autre qu'une société contrôlée directement ou indirectement par une ou plusieurs personnes non résidentes, par une ou plusieurs sociétés publiques (soit des sociétés qui sont cotées en bourse, autres que des sociétés à capital de risque visées par règlement) ou par une combinaison de celles-ci. ; Le budget fédéral 2022 introduit un nouveau concept de SPCC en substance pour éliminer certaines techniques de planification contournant le mécanisme de l'impôt remboursable applicable aux SPCC. Toutefois, les SPCC en substance n'auraient pas droit à la DPE. Voir à ce sujet CANADA, ministère des Finances, *Budget 2022 – Mesures fiscales - renseignements supplémentaires*, 7 avril 2022, pages 40 et suivantes.

<sup>23</sup> Al. 125(1.1) c) L.I.R. Ainsi, le taux d'imposition fédéral des petites entreprises en 2022 est de 9 %, soit 28 % - 19 %. Voir note de bas de page 10.

<sup>24</sup> Sous-al. 771.0.2.4. L.I. c)(i)6). Ainsi, le taux d'imposition des sociétés admissibles du Québec est de 3,2 % en 2022, soit 11,5 % - 8,3 %.

- a) Le total de son revenu pour l'année tiré de l'exploitation d'une entreprise exploitée activement au Canada (ci-après « REEA ») duquel certaines sommes sont exclues<sup>25</sup>, de son revenu de société de personnes déterminé et de son revenu de société déterminé, moins les pertes liées aux entreprises exploitées activement au Canada qui ne sont pas des sociétés de personnes et les pertes de société de personnes déterminées<sup>26</sup>;
- b) Le revenu imposable de la société moins les éléments suivants<sup>27</sup> :
- (i) 100/28<sup>e</sup> du crédit pour impôt étranger (ci-après « CIE ») sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise<sup>28</sup>;
  - (ii) 4 fois le CIE sur le revenu provenant d'une entreprise<sup>29</sup>;
  - (iii) la fraction du revenu imposable non sujette à l'impôt de la partie I<sup>30</sup>;
- c) le plafond des affaires de la société pour l'année, qui est actuellement de 500 000 \$<sup>31</sup>.

Notons que lorsque l'année d'imposition de la société chevauche une fin d'année civile, le taux de la déduction pour petite entreprise est calculé au prorata du nombre de jours inclus dans chacune d'elles<sup>32</sup>.

Au niveau provincial, il existe quelques différences importantes avec la DPE fédérale, qui seront abordées subséquemment<sup>33</sup>.

---

<sup>25</sup> Les divisions 125(1)a)(i)(A) à (C) prévoient l'exclusion de certaines sommes du REEA de façon à limiter les parties du revenu d'une SPCC provenant d'une entreprise exploitée activement au Canada qui sont admissibles à la DPE.

<sup>26</sup> Al. 125(1)a) L.I.R.; les différentes notions sont toutes définies au paragraphe 125(7) L.I.R.

<sup>27</sup> Essentiellement, les montants déduits du revenu imposable de la société représentent des revenus sur lesquels la société n'a pas d'impôt à payer au Canada en raison d'une exonération d'impôt ou d'un crédit pour impôts étranger.

<sup>28</sup> Sous-al. 125(1)b)(i) L.I.R.; Par. 126(1) L.I.R.

<sup>29</sup> Sous-al. 125(1)b)(ii) L.I.R.; Par. 126 (2) L.I.R.

<sup>30</sup> Sous-al. 125(1)b)(iii) L.I.R.

<sup>31</sup> Al. 125(1)c) L.I.R.; Par. 125(2) L.I.R.

<sup>32</sup> Par. 125(1.1) L.I.R.

<sup>33</sup> Voir Section 4 – Les particularités du Québec.

## 2.1 REVENU D'UNE ENTREPRISE EXPLOITÉE ACTIVEMENT AU CANADA

Le sous-alinéa 125(1)a)(i) L.I.R. prévoit que la DPE s'applique notamment au revenu de la société pour l'année provenant d'une entreprise exploitée activement au Canada (ci-après, le « REEA »), duquel certaines sommes sont à exclure de façon à limiter les parties du revenu d'une SPCC provenant d'une entreprise exploitée activement au Canada qui sont admissibles à la DPE<sup>34</sup>.

Le REEA est défini au paragraphe 125(7) L.I.R. et comprend notamment<sup>35</sup> le revenu de la société pour l'année provenant d'une entreprise qu'elle exploite activement, y compris le revenu pour l'année qui se rapporte directement ou accessoirement à cette entreprise. La définition exclut le revenu pour l'année tiré d'une source au Canada qui est un bien<sup>36</sup>.

Une « entreprise exploitée activement » signifie toute entreprise exploitée par une société, à l'exception d'une entreprise de placement déterminée ou d'une entreprise de prestation de services personnels, mais comprend un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial<sup>37</sup>.

La notion de revenu relatif ou accessoire à une entreprise exploitée activement vise à inclure des types de revenus tels que le revenu d'intérêt tiré du fonds de roulement utilisé activement dans l'entreprise, la récupération d'amortissement réalisée lors de la disposition de biens utilisés dans l'entreprise active<sup>38</sup> et les intérêts sur les comptes débiteurs, par exemple<sup>39</sup>. Sans surprise, la

---

<sup>34</sup> Ces exclusions sont discutées plus en détail à la Section 2.2 Sommes à exclure du revenu d'une entreprise exploitée activement au Canada.

<sup>35</sup> Le REEA comprend également le montant inclus en application du paragraphe 12(10.2) L.I.R. dans le calcul du revenu de la société pour l'année, soit les paiements du compte de stabilisation du revenu net. (Al. 125(7) « revenu de la société pour l'année provenant d'une entreprise exploitée activement » b) L.I.R.).

<sup>36</sup> Au sens du paragraphe 129(4) L.I.R.

<sup>37</sup> 125(7) « entreprise exploitée activement » L.I.R.

<sup>38</sup> Voir à ce sujet AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2012-0440781E5, « Recapture of CCA », 9 mai 2012, qui confirme que la récupération d'amortissement peut être considérée à titre de REEA ou de revenu passif suivant la même allocation que lorsque la déduction pour amortissement a été réclamée.

<sup>39</sup> Voir à ce sujet AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2011-0407051E5, « Small Business Deduction », 14 février 2012, pour des commentaires de l'ARC au sujet du revenu tiré de la location d'espaces de stationnement.

question de savoir si un revenu tiré d'un bien peut être considéré comme accessoire à l'exploitation active de l'entreprise est une question de fait<sup>40</sup>. Selon l'ARC, il s'agit du revenu qu'une société tire d'une activité qui ne peut être séparée de l'exploitation active et normale de l'entreprise<sup>41</sup>.

À titre d'exemple, la Cour canadienne de l'impôt a conclu dans l'affaire *Rocco Gagliese Productions Inc.*<sup>42</sup> que des revenus tirés de la rediffusion d'épisodes étaient des revenus accessoires puisqu'ils se rapportaient accessoirement ou directement à l'entreprise exploitée activement. La principale activité et principale source de revenus de la société consistait en la création, l'écriture et la composition de musique destinée à des émissions de télévision. Ainsi, la position administrative de l'ARC datant de 1997<sup>43</sup> et reprise en 2009<sup>44</sup> a été confirmée. Malgré qu'un revenu de redevances soit généralement un revenu provenant d'un bien, lorsqu'il peut être établi que le revenu de redevances est lié à une entreprise exploitée activement au cours de l'année par la société récipiendaire des redevances, ou que la société récipiendaire exploite, au cours de l'année, une entreprise qui génère des biens à partir desquels les redevances sont reçues, un tel revenu sera considéré comme un REEA. Le fait que le revenu soit sous forme de redevances n'est pas, en soi, suffisant pour conclure que le revenu est un revenu provenant d'un bien.

Pour les notions d'entreprise de placement déterminée et d'entreprise de prestation de services personnels, il faut se référer à leurs définitions respectives prévues au paragraphe 125(7) L.I.R.

---

<sup>40</sup> Voir au sujet de la nature du revenu d'une société : Collection APFF – Planification financière, retraite et succession – Impôt des sociétés – calcul du revenu pour une société exploitant une entreprise, série 1, 1<sup>er</sup> octobre 2021.

<sup>41</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-73R6 (archivé), « Déduction accordée aux petites entreprises » 25 mars 2002, par. 5.

<sup>42</sup> *Rocco Gagliese Productions Inc. c. La Reine*, 2018 CCI 136.

<sup>43</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 9722915, « Royalty income as active business income », 26 septembre 1997.

<sup>44</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2007-0238221E5, « Rights of musician – transfer », 14 avril 2009.

Une entreprise de placement déterminée est une entreprise<sup>45</sup> dont le but principal est de tirer un revenu de biens, tels que des intérêts, des dividendes, des loyers et des redevances. Toutefois, si la société emploie dans l'entreprise plus de cinq personnes à temps plein tout au long de l'année ou si une autre société associée à la société lui fournit au cours de l'année des services de gestion ou d'administration, des services financiers, des services d'entretien ou d'autres services semblables, et qu'il est raisonnable de considérer que la société aurait eu besoin de plus de cinq employés à temps plein si ces services ne lui avaient pas été fournis, la société ne sera pas considérée comme une entreprise de placement déterminée. Le revenu provenant d'une entreprise de placement déterminée est considéré comme un revenu tiré d'une source au Canada qui est un bien au sens de 129(4) L.I.R. Par conséquent, les revenus provenant d'une entreprise de placement déterminée ne sont pas admissibles à la DPE.

Une entreprise de prestation de services personnels<sup>46</sup> (ci-après, une « EPSP ») est une entreprise exploitée par une société qui consiste à fournir à une autre entité, soit une personne ou une société de personnes, des services qui seraient normalement fournis par un cadre ou par un employé de cette entité. L'entreprise se qualifiera d'EPSP si le particulier qui fournit les services au nom de la société (ci-après l'« employé constitué en société »), ou une personne qui est liée à cet employé constitué en société, est un actionnaire déterminé<sup>47</sup> de la société et que l'employé constitué en société serait raisonnablement considéré comme un cadre ou un employé de l'entité recevant les services, si ce n'était de l'existence de la société<sup>48</sup>. Toutefois, si la société emploie plus de cinq personnes à temps plein tout au long de l'année ou fournit des services à une société associée, le revenu n'est pas considéré comme un revenu provenant d'une EPSP et donnera donc

---

<sup>45</sup> À l'exception d'une entreprise exploitée par une caisse de crédit ou d'une entreprise de location de biens autres que des biens immeubles ou réels.

<sup>46</sup> En vertu du paragraphe 125(7) L.I.R.

<sup>47</sup> Soit une personne qui, à un moment de l'année d'imposition, est propriétaire directement ou indirectement, de 10 % ou plus des actions émises d'une catégorie de la société ou de toute autre société qui est liée à celle-ci, selon la définition prévue à 248(1) L.I.R.

<sup>48</sup> La question de savoir si l'employé constitué en société serait considéré comme un cadre ou un employé de l'entité ou comme un travailleur autonome est une question de fait, tel que le rappelle récemment l'ARC dans AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2019-0805901M4, « Contract Drivers – Personal Service Business », 10 mai 2019.

droit à la DPE. Il faut garder à l'esprit qu'une EPSP est imposée à un taux combiné fédéral-Québec de 44,50 %<sup>49</sup> en 2022<sup>50</sup>.

Tant pour l'entreprise de placement déterminée que pour l'EPSP, l'emploi dans l'entreprise tout au long de l'année de plus de cinq employés à temps plein constitue une exception permettant de s'exclure de la définition prévue à 125(7) L.I.R. et, par conséquent, de faire en sorte que le revenu tiré de l'entreprise soit susceptible de se qualifier de REEA admissible à la DPE. À cet égard, l'ARC considère, depuis la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire 489599 B.C. Ltd.<sup>51</sup>, que l'exception est rencontrée lorsque la société emploie tout au long de l'année<sup>52</sup> cinq employés à temps plein et un employé à temps partiel<sup>53</sup>.

En vertu du paragraphe 129(6) L.I.R., les sommes payées par une société à une société associée qui sont déduites ou qui peuvent être déductibles par la société payante dans le calcul de son revenu tiré d'une entreprise exploitée activement et qui constitueraient par ailleurs un revenu de biens pour la société bénéficiaire sont réputées être un revenu provenant d'une entreprise exploitée activement pour la société bénéficiaire<sup>54</sup>. Toutefois, pour les années d'imposition qui commencent après le 21 mars 2016, la division 125(1)a)(i)(C) L.I.R. ajoute une restriction qui stipule qu'un tel revenu de placements reçu par une société donnée d'une société associée n'est

---

<sup>49</sup> Le revenu provenant d'une EPSP est admissible à la déduction pour le revenu imposable gagné dans une province de 10 % selon 124(1) L.I.R., mais n'est pas admissible à la réduction de 10 % du taux d'imposition général des sociétés selon 123.4(2) L.I.R. Il est de plus assujéti à un impôt additionnel de 5 % en vertu de l'article 123.5 L.I.R., de sorte que le revenu est assujéti à un taux fédéral de 33 % (38 % - 10 % + 5 %) auquel s'ajoute le taux général d'imposition des sociétés de 11,5 % au Québec.

<sup>50</sup> Voir l'annexe A pour l'évolution du taux d'imposition des EPSP québécoises.

<sup>51</sup> 489599 B.C. Ltd c. La Reine, 2008 CCI 332.

<sup>52</sup> La société doit employer plus de cinq employés à temps plein pendant toute la période où elle exploite l'entreprise, ce qui peut représenter une période plus courte que « tout au long de l'année », lors de la vente des actifs et de la cessation d'exploitation de l'entreprise, par exemple. Voir à ce sujet : AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2002-0144935 « Specified Investment Business », 18 juin 2002.

<sup>53</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2008-0299161I7 « Five employees », 14 décembre 2008 et AGENCE DU REVENU DU CANADA, Nouvelles techniques sur l'impôt sur le revenu n° 41, 23 décembre 2009, « Critère de 'plus de cinq employés à temps plein' ».

<sup>54</sup> Voir à ce sujet AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2019-0795751E5, « 129(6) - multiple tax years », 6 juin 2019 : la présomption est applicable seulement pour la période durant laquelle les sociétés sont associées. L'interprétation technique fournit un exemple de deux sociétés qui étaient associées une partie de l'année seulement et qui ont une fin d'année d'imposition différente.

pas admissible à la DPE dans le cas où la société associée n'est pas une SPCC ou est une SPCC ayant fait le choix de ne pas être associée en vertu du paragraphe 256(2) L.I.R.

Notons au passage que, puisque les revenus accessoires ou les revenus réputés être des revenus provenant d'une entreprise exploitée activement sont exclus du revenu de placement total et donc du revenu de placement total ajusté, ils ne seront pas susceptibles d'entraîner une réduction du plafond des affaires à l'égard du revenu de placements qui se situe entre 50 000 \$ et 150 000 \$.

Le revenu actif de la SPCC qui bénéficie de la DPE doit provenir d'une entreprise exploitée au Canada. Établir si une entreprise est exploitée entièrement ou partiellement au Canada demeure une question de fait. Par exemple, on considère généralement qu'une entreprise de vente ou de location de marchandises est exploitée dans le pays de résidence de la société, sauf si la gestion de l'entreprise (ou une partie de celle-ci) est assurée par une succursale étrangère pratiquement autonome. Dans le cas d'une entreprise qui consiste à rendre des services, elle est exploitée au Canada uniquement pour la portion des services rendus au Canada. La répartition du revenu net d'une telle entreprise doit donc se faire proportionnellement selon une méthode raisonnable. Enfin, en ce qui concerne le revenu de biens qui se rapporte accessoirement aux activités d'exploitation d'une entreprise et qui se qualifie comme du REEA, il devra aussi être réparti raisonnablement en fonction de l'endroit où sont exercées les activités d'entreprise auxquelles il se rapporte<sup>55</sup>.

## 2.2 SOMMES À EXCLURE DU REVENU D'UNE ENTREPRISE EXPLOITÉE ACTIVEMENT AU CANADA

Lors de l'introduction des changements annoncés dans le budget fédéral du 22 mars 2016, l'objectif de M. Bill Morneau, alors ministre des Finances, était de présenter « des initiatives préliminaires dans le contexte de l'examen du régime fiscal qui serait effectué dans l'année à venir »<sup>56</sup>. Il était notamment proposé « d'empêcher les propriétaires d'entreprises de profiter plus d'une fois de la déduction de 500 000 \$ accordée aux petites entreprises au moyen de sociétés de

---

<sup>55</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, IT-73R6 ARCHIVÉE « Déduction accordée aux petites entreprises », 25 mars 2002, par.10.

<sup>56</sup> CANADA, ministère des Finances, *Budget 2016*, 22 mars 2016, page 254.

personnes et de structures impliquant des sociétés complexes<sup>57</sup>. » Le budget 2016 proposait notamment d'éliminer la multiplication de la DPE en faisant en sorte qu'un seul plafond des affaires de 500 000 \$ s'applique à l'égard de l'entreprise de la société de personnes et en empêchant les contribuables d'utiliser des structures complexes de sociétés dans un contexte où le REEA d'une société est « fractionné » au bénéfice d'une autre société du même groupe corporatif économique<sup>58</sup>.

Dans les faits, les modifications apportées à l'alinéa 125(1)a) L.I.R.<sup>59</sup> limitent les parties du revenu d'une SPCC provenant d'une entreprise exploitée activement au Canada qui sont admissibles à la DPE en élargissant la portée des règles du revenu de société de personnes déterminé aux structures de sociétés de personnes dans lesquelles une SPCC fournit (directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit) des services ou des biens à une société de personnes durant une année d'imposition de la SPCC lorsque, à un moment donné au cours de l'année, la SPCC ou un actionnaire de la SPCC est un associé de la société de personnes ou encore a un lien de dépendance avec un associé de la société de personnes. En bref, aux fins des règles du revenu de société de personnes déterminé, une SPCC sera réputée être un associé<sup>60</sup> de la société de personnes tout au long de l'année d'imposition lorsque certaines conditions seront satisfaites.

De façon plus précise, le libellé du sous-alinéa 125(1)a)(i) L.I.R. prévoit l'inclusion du total des sommes dont chacune est le montant du revenu de la société pour l'année provenant d'une entreprise exploitée activement au Canada, sauf l'une des sommes suivantes :

---

<sup>57</sup> CANADA, ministère des Finances, *Budget 2016*, 22 mars 2016, page 254.

<sup>58</sup> CANADA, ministère des Finances, Notes explicatives des propositions législatives relatives à l'impôt sur le revenu, à la taxe de vente et aux droits d'accise, 29 juillet 2016, p. 29.

<sup>59</sup> Projet de loi C-29, *Loi no 2 portant exécution de certaines dispositions du budget déposé au Parlement le 22 mars 2016 et mettant en œuvre d'autres mesures*, sanctionné le 15 décembre 2016, 1<sup>re</sup> session, 42<sup>e</sup> législature, 2016 (Can), par.44(1).

<sup>60</sup> Voir la définition 125(7) « associé désigné » L.I.R.

- (A) celle qui est visée à l'alinéa a) de l'élément A de la première formule figurant à la définition de revenu de société de personnes déterminé au paragraphe 125(7) L.I.R. pour l'année,
- (B) celle qui est visée au sous-alinéa a)(i) de la définition de revenu de société déterminé au paragraphe 125(7) L.I.R. pour l'année,
- (C) celle qui est payée ou payable à la société par une autre société à laquelle elle est associée et qui est réputée, par le paragraphe 129(6) L.I.R., constituer un revenu pour l'année provenant d'une entreprise exploitée activement par la société dans des circonstances où l'autre société n'est pas une société privée sous contrôle canadien ou est une telle société qui a fait le choix visé au paragraphe 256(2) L.I.R. pour son année d'imposition au cours de laquelle cette somme a été payée ou était payable.

La première subdivision à 125(1)a)(i)(A) L.I.R. représente, de façon générale, le total des sommes dont chacune est une somme relative à une entreprise que la SPCC exploite activement au Canada comme associé d'une société de personnes ainsi qu'un montant de revenu de la SPCC pour l'année qui provient de la fourniture de biens ou de services, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, à une société de personnes à titre d'associé désigné, au sens du paragraphe 125(7) L.I.R. Ces sommes ne seront admissibles à la DPE que si elles sont ajoutées, en vertu de 125(1)a)(ii) L.I.R., à titre de revenu de société de personnes déterminé de la société pour l'année.

La subdivision 125(1)a)(ii)(B) L.I.R. correspond, en général, au total des sommes dont chacune représente un montant de revenu d'une SPCC provenant d'une entreprise qu'elle exploite activement au Canada qui provient de la fourniture de biens ou de services, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, à une société privée, si certaines conditions sont remplies<sup>61</sup> et que ce revenu est visé par la nouvelle définition de revenu de société déterminé

---

<sup>61</sup> Soit lorsque la société (ou l'un de ses actionnaires) ou une personne qui a un lien de dépendance avec la société (ou avec l'un de ses actionnaires) détient une participation directe ou indirecte dans la société privée à laquelle des biens ou des services sont fournis et que le REEA de la société pour l'année ne provient pas, en totalité ou en presque totalité, de la fourniture de biens ou de services à des personnes (sauf la société privée) avec lesquelles la société n'a pas de lien de dépendance.

prévue au paragraphe 125(7) L.I.R. Ces sommes ne seront admissibles à la DPE que si elles sont ajoutées, en vertu de 125(1a)(ii.1) L.I.R., à titre de revenu de société déterminé de la société pour l'année.

La dernière subdivision à 125(1a)(ii)(C) L.I.R. désigne la somme qui est payée ou payable à la société par une autre société à laquelle elle est associée et qui est réputée, par le paragraphe 129(6) L.I.R., constituer un revenu pour l'année provenant d'une entreprise exploitée activement par la société dans des circonstances où l'autre société n'est pas une SPCC ou est une SPCC qui a fait le choix visé au paragraphe 256(2) L.I.R. pour son année d'imposition au cours de laquelle cette somme a été payée ou était payable<sup>62</sup>. Dans ces circonstances, la SPCC pourrait demander la DPE comme si les sociétés n'étaient pas associées, tout en conservant l'avantage de leur association réelle afin de convertir le revenu provenant d'un bien en revenu admissible à la DPE. La nouvelle subdivision a donc pour objectif d'exclure ce montant du revenu admissible à la DPE pour éviter la multiplication de plafonds des affaires dans des groupes de sociétés associées en ces circonstances.

### 2.3 REVENU DE SOCIÉTÉ DE PERSONNES DÉTERMINÉ

Le revenu de société de personnes déterminé <sup>63</sup> est défini au paragraphe 125(7) L.I.R. Il vise le partage, entre les associés, corporatifs ou non, réels ou désignés, d'un seul plafond des affaires relativement au revenu admissible à la DPE provenant d'une société de personnes.

---

<sup>62</sup> Le paragraphe 129(6) L.I.R. fait en sorte que le revenu de biens gagné par une société n'est pas imposé comme un revenu de placement lorsque les sommes reçues ont, par ailleurs, été déduites par une société associée à l'encontre de son revenu tiré d'une entreprise exploitée activement. Ainsi, ces revenus conservent leur nature et demeurent admissibles à la déduction accordée aux petites entreprises. Certaines planifications permettaient toutefois, grâce au choix prévu au paragraphe 256(2) L.I.R. qui est une exception à la règle des sociétés réputées associées, de multiplier la DPE réclamée par le groupe de sociétés.

<sup>63</sup> Voir notamment Éric BRASSARD, Guy GOULET, Valérie MÉNARD, Paul RYAN, « PME et professionnels incorporés : taux d'impôt et rémunération des actionnaires », *Congrès APFF 2016 – Le texte présente un cas évolutif pour une meilleure compréhension des enjeux, notamment de l'impact des changements sur l'incorporation des professionnels. L'une des auteurs ayant contribué à la rédaction de ce texte, elle se permet d'en reprendre des extraits ici afin d'offrir au lecteur un outil de référence plus complet.*

### 2.3.1 Associé désigné

La notion d'associé désigné a été introduite par le budget fédéral de 2016 afin notamment d'empêcher la multiplication du plafond des affaires au sein de groupes de professionnels<sup>64</sup>. Une SPCC sera réputée être un associé désigné<sup>65</sup> de la société de personnes au cours d'une année d'imposition, si elle fournit (directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit) des services ou des biens à la société de personnes donnée à un moment donné de l'année d'imposition de la société, si, à un moment donné de l'année :

- a) d'une part, la société n'est pas un associé de la société de personnes donnée;
- b) d'autre part, l'un ou l'autre des énoncés ci-après se vérifie :
  - i) l'un des actionnaires de la société détient une participation directe ou indirecte dans la société de personnes donnée,
  - ii) le sous-alinéa (i) ne s'applique pas et les énoncés ci-après se vérifient :
    - (A) la société a un lien de dépendance avec une personne qui détient une participation directe ou indirecte dans la société de personnes donnée,
    - (B) le revenu de la société pour l'année provenant d'une entreprise exploitée activement ne provient pas, en totalité ou en presque totalité, de la fourniture de biens ou services :
      - (I) soit à des personnes avec lesquelles la société n'a pas de lien de dépendance,
      - (II) soit à des sociétés des personnes (à l'exception de la société de personnes donnée) avec lesquelles la société n'a pas de lien de dépendance, sauf une société de personnes dans laquelle une personne qui a un lien de dépendance avec la société détient une participation directe ou indirecte.

---

<sup>64</sup> À ce sujet, voir le texte de Valérie MÉNARD et Pierre-Philippe TACHÉ, « Structures des sociétés utilisées par les professionnels et permettant la multiplication du plafond des affaires » dans Congrès 2012, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2013.

<sup>65</sup> En vertu de la définition prévue à 125(7) L.I.R.

Ainsi, pour les années d'imposition débutant après le 21 mars 2016<sup>66</sup> et si les conditions sont respectées, une SPCC pourrait considérer lors du calcul de son impôt un revenu de société de personnes déterminé potentiellement admissible à la DPE, même si elle n'est pas autrement un associé en droit de la société de personnes. Toutefois, nous verrons plus loin que le montant de ce revenu est réputé nul, à moins qu'un montant du plafond des affaires de société déterminé ne lui soit attribué en vertu du paragraphe 125(8) L.I.R.

### 2.3.2 Calcul du revenu de société de personnes déterminé

Le revenu de société de personnes déterminé<sup>67</sup> est un montant égal au total de deux éléments, désignés A et B. L'élément A représente la partie revenant à la société du revenu de sociétés de personnes provenant d'entreprises exploitées activement au Canada. Pour chaque société de personnes dont la société est un associé ou un associé désigné, l'élément A est égal au moins élevé de trois montants.

Le premier élément est le total des sommes dont chacune représente un montant relatif à une entreprise que la société exploitait activement au Canada comme associé ou associé désigné de la société de personnes, égal au résultat du calcul suivant :  $G - H$ . L'élément G comprend la partie revenant à la société, du revenu s'il en est, de la société de personnes tiré de l'entreprise que la société exploitait activement au Canada à titre d'associé ou d'associé désigné de la société de personnes pour le ou les exercices se terminant dans l'année. Il comprend également un montant inclus, par l'effet de l'un des paragraphes 34.2(2)<sup>68</sup>, (3) et (12) L.I.R., dans le revenu de la société pour l'année relativement à l'entreprise. Depuis le budget fédéral de 2016, il comprend également un montant présenté au deuxième sous-alinéa de l'élément G qui correspond au revenu de la société pour l'année provenant de la fourniture (directement ou indirectement, de

---

<sup>66</sup> Sous réserve des règles transitoires.

<sup>67</sup> Le paragraphe 125(7) L.I.R. prévoit également une définition de « perte de société de personnes déterminé » suivant la même logique que le « revenu de société de personnes déterminé », avec les adaptations nécessaires. Aucun prorata n'est à prévoir si l'exercice de la société de personnes compte moins de 365 jours.

<sup>68</sup> L'article 34.2 LIR prévoit des règles par l'effet desquelles le revenu d'un associé qui est une société est rajusté de façon à limiter le report de l'impôt dans le cas où l'exercice de la société de personnes ne correspond pas à l'année d'imposition de la société.

quelque manière que ce soit) de biens ou de services à la société de personnes. L'élément H représente, quant à lui, le total des sommes déduites dans le calcul du revenu de la société pour l'année, tiré de l'entreprise qu'elle exploite comme associé de la société de personnes, comme associé désigné d'une société de personnes ou de son revenu relatif à l'entreprise en vertu des paragraphes 34.2(4) ou (11) L.I.R. (sauf les sommes qui ont déjà été déduites par ailleurs).

Le second montant représente pour chaque société de personnes, une somme égale, selon le cas, si la société était un associé de la société de personnes, au plafond des affaires de société de personnes déterminé<sup>69</sup> de la société pour l'année ou, si la société était un associé désigné de la société de personnes, le total des sommes qui lui ont été attribuées en vertu du paragraphe 125(8) L.I.R. pour l'année ou, en l'absence de telles sommes, zéro.

Le troisième montant a été introduit par les modifications proposées au budget fédéral de mars 2016. Afin d'éviter la multiplication de la DPE, il est prévu que ce montant est de zéro si les énoncés prévus aux nouveaux sous-alinéas se vérifient. C'est le cas si la société est un associé ou un associé désigné d'une société de personnes (directement ou indirectement, par l'entremise d'une ou de plusieurs sociétés de personnes) au cours de l'année de la SPCC et si la société de personnes fournit des biens ou des services à une société privée ou à une société de personnes et que les biens ou les services fournis ne constituent pas une infime partie de l'entreprise véritable de la société de personnes qui consiste à fournir des biens ou des services à des personnes ou à des sociétés de personnes avec lesquelles elle n'a pas de lien de dépendance. S'il ne s'avère pas que la totalité ou la presque totalité du revenu de la société de personnes provient de la fourniture de biens ou de services à des personnes ou à des sociétés de personnes avec lesquelles elle n'a aucun lien de dépendance, les revenus ne seront pas admissibles à la DPE.

Quant à l'élément B, il correspond également au moins élevé des deux montants et ne s'applique que si la société a simultanément une perte pour l'année provenant d'une entreprise qu'elle exploite activement au Canada comme associé ou associé désigné d'une société de personnes ou autrement et un revenu provenant d'une entreprise qu'elle exploite activement au Canada comme

---

<sup>69</sup> En vertu de la définition prévue à 125(7) L.I.R., voir 2.3.3 Plafond des affaires de société de personnes déterminé.

associé ou associé désigné d'une société de personnes. Ainsi, les pertes de la société pour l'année provenant d'entreprises qu'elle exploite activement au Canada servent d'abord à réduire le revenu d'entreprise qui n'est pas admissible à la DPE avant de réduire le revenu qui serait par ailleurs admissible aux fins de cette déduction.

### 2.3.3 Plafond des affaires de société de personnes déterminé

La somme obtenue par la formule suivante :

$$(K / L) \times M - T$$

correspond au plafond des affaires de société de personnes déterminé<sup>70</sup> d'une personne pour une année d'imposition à un moment donné. Dans cette formule :

K représente le total des sommes dont chacune est la part qui revient à la personne du revenu d'une société de personnes<sup>71</sup> dont la personne était un associé pour un exercice qui se termine dans l'année, provenant d'une entreprise exploitée activement au Canada<sup>72</sup>;

L représente le total des sommes dont chacune est le revenu de la société de personnes, pour un exercice mentionné à l'alinéa a) de l'élément A de la première formule figurant à la définition de revenu de société de personnes déterminé au paragraphe 125(7) L.I.R., provenant d'une entreprise exploitée activement au Canada<sup>73</sup>;

M représente la moins élevée des sommes suivantes :

---

<sup>70</sup> En vertu de la définition prévue au paragraphe 125(7) L.I.R.

<sup>71</sup> Déterminé conformément à la sous-section j de la section B, soit aux paragraphes 96(1) L.I.R. et suivants.

<sup>72</sup> Le paragraphe 125(6.2) L.I.R. prévoit que le revenu que la société de personnes tire pour un exercice d'une entreprise exploitée activement au Canada est réputé nul si la société de personnes est contrôlée directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, à un moment de son exercice se terminant au cours de l'année, par un non-résident, une société publique, sauf une société à capital de risque visé par règlement, ou toute combinaison de celles-ci. À cette fin, 125(6.3) L.I.R. prévoit qu'une société de personne est réputée contrôlée par une ou plusieurs personnes à un moment donné si la part de cette personne ou le total des parts de ces personnes sur le revenu de la société de personnes provenant d'une source quelconque pour l'exercice qui comprend ce moment excède la moitié de ce revenu.

<sup>73</sup> Est inclus à cet alinéa le revenu qu'une société gagne d'une société de personnes comme associé ou associé désigné.

- a) le montant du plafond des affaires visé au paragraphe 125(2) L.I.R. d'une société qui n'est associée au cours d'une année d'imposition à aucune SPCC;
- b) la somme obtenue par la formule suivante :

$$(Q / R) \times S$$

où :

Q représente la somme visée à l'alinéa a),

R représente 365;

S représente le total des sommes dont chacune est le nombre de jours d'un exercice de la société de personnes qui se termine dans l'année.

L'élément M représente la part proportionnelle qui revient à l'associé du plafond des affaires de petite entreprise théorique. Cette part est la moins élevée du plafond annuel de petite entreprise indiqué au paragraphe 125(2) L.I.R. à l'égard des sociétés qui ne sont associées à aucune SPCC et du produit de la multiplication de la part quotidienne de ce plafond par le nombre de jours de l'exercice de la société de personnes qui se termine dans l'année de l'associé<sup>74</sup>.

T représente le total des sommes dont chacune est une somme attribuée par la personne en vertu du paragraphe 125(8) L.I.R. En vertu du paragraphe 125(8) L.I.R., une personne qui est un associé d'une société de personnes au cours d'une année d'imposition peut attribuer à un associé désigné de la société de personnes pour une année d'imposition de celui-ci tout ou partie du plafond des affaires de société de personnes déterminé de la personne (déterminé compte non tenu de cette attribution) relativement à l'année d'imposition de la personne, si les énoncés ci-après se vérifient :

- a) la personne est visée à l'alinéa b) de la définition d'associé désigné au paragraphe 125(7) L.I.R. relativement à l'associé désigné au cours de l'année d'imposition de l'associé désigné;

---

<sup>74</sup> MINISTRE DES FINANCES, *Notes explicatives relatives à la Loi de l'impôt sur le revenu, à la Loi sur la taxe d'accise, à la Loi de 2001 sur l'accise et à des textes connexes*, octobre 2016, p.102.

- b) le plafond des affaires de société de personnes déterminé de la personne se rapporte à un exercice de la société de personnes qui se termine au cours de l'année d'imposition de l'associé désigné;
- c) un formulaire prescrit<sup>75</sup> est présenté au ministre par chacune des personnes suivantes, soit l'associé désigné dans sa déclaration de revenus pour son année d'imposition et la personne dans sa déclaration de revenus pour son année d'imposition<sup>76</sup>.

Notons qu'il est possible d'amender le partage du plafond des affaires de société de personnes déterminé effectué en vertu du paragraphe 125(8) L.I.R. dans la mesure où ce n'est pas à l'égard d'une année d'imposition prescrite<sup>77</sup>.

#### 2.3.4 Règles anti-évitement relatives aux sociétés de personnes

Des règles anti-évitement spécifiques aux sociétés de personnes sont prévues aux paragraphes 125(6) à (6.3) L.I.R. Elles prévoient notamment que, si une société est associée d'une société de personnes et que, au cours de l'année, la société ou une société à laquelle elle est associée au cours de l'année sont les associés d'une ou de plusieurs autres sociétés de personnes et qu'il pourrait être raisonnable de considérer qu'un des principaux motifs de l'existence distincte de ces sociétés de personnes est d'augmenter le revenu de société de personnes déterminé de la société au-delà de sa part du plafond de 500 000 \$ par société de personnes, seul le montant le plus élevé de REEA d'une de ces sociétés de personnes est à inclure, alors que le REEA de toutes les autres sociétés de personnes est réputé être nul.

---

<sup>75</sup> Annexe 7 de la déclaration T2 (T2SCH7).

<sup>76</sup> Par. 125(8) L.I.R.

<sup>77</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2018-0728581I7 – « 125(3.2) & 125(8) amending the business limit », 5 avril 2018.

### 2.3.5 Revenu de société déterminé<sup>78</sup>

Le revenu de société déterminé a été introduit pour empêcher la multiplication de la DPE au sein de groupes de sociétés qui forment un seul et même groupe corporatif. De façon simplifiée, le revenu de société déterminé d'une SPCC représente le REEA qui provient de la fourniture de biens ou de services à une société privée avec laquelle la SPCC, un actionnaire de la SPCC ou une personne ayant un lien de dépendance avec un actionnaire de la SPCC détient un intérêt direct ou indirect dans la société privée. Toutefois, lorsque la totalité ou la presque totalité (90 % ou plus<sup>79</sup>) du revenu de la SPCC pour l'année provient d'une entreprise exploitée activement provenant de la fourniture de biens ou de services à des personnes ou à des personnes sans lien de dépendance, le revenu ne sera pas considéré comme un revenu de société déterminé.

De façon plus précise, le revenu de société déterminé d'une société pour une année d'imposition est la moins élevée de deux sommes<sup>80</sup>. La première de ces sommes est la moins élevée des sommes suivantes :

- (i) le total des sommes dont chacune est un montant de revenu de la société pour l'année<sup>81</sup> provenant d'une entreprise exploitée activement qui provient de la fourniture de biens ou de services à une société privée (directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit), si les énoncés ci-après se vérifient :
  - (A) à un moment donné de l'année, la société (ou l'un de ses actionnaires) ou une personne qui a un lien de dépendance avec la société (ou l'un de ses

---

<sup>78</sup> Pour des exemples d'application du revenu de société déterminé, voir notamment Éric BRASSARD, Guy GOULET, Valérie MÉNARD, Paul RYAN, « PME et professionnels incorporés : taux d'impôt et rémunération des actionnaires », *Congrès APFF* 2016.

<sup>79</sup> L'ARC a confirmé que l'expression « la totalité ou la presque totalité » correspond généralement à au moins 90 % dans ce contexte, voir : AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Interprétation technique 2018-0769891E5 « Revenu de société déterminé »*, 23 février 2021.

<sup>80</sup> En vertu de la définition prévue au paragraphe 125(7) L.I.R.

<sup>81</sup> À l'exception d'un montant de revenu d'agriculture ou de pêche déterminé de la société pour l'année et de l'exception prévue à 125(10) L.I.R. qui s'applique lorsque le revenu ne peut être déduit par la société associée dans le calcul de son REEA.

actionnaires) détient une participation directe ou indirecte dans la société privée,

(B) il ne s'avère pas que la totalité ou la presque totalité de son revenu pour l'année provenant d'une entreprise exploitée activement provient de la fourniture de biens ou services :

(I) soit à des personnes (sauf la société privée<sup>82</sup>) avec lesquelles la société n'a pas de lien de dépendance,

(II) soit à des sociétés de personnes avec lesquelles elle n'a aucun lien de dépendance, sauf une société de personnes dans laquelle une personne qui a un lien de dépendance avec la société détient une participation directe ou indirecte,

(ii) le total des sommes dont chacune est la part éventuelle du plafond des affaires d'une société privée visée au sous-alinéa (i) pour une année d'imposition qui est attribuée par la société privée à la société en vertu du paragraphe 125(3.2) L.I.R.

La seconde des sommes correspond à la somme que le ministre juge raisonnable dans les circonstances.

Le paragraphe 125(3.2) L.I.R. permet à une SPCC (la première SPCC) d'attribuer<sup>83</sup> une partie ou la totalité de son plafond des affaires (déterminé en vertu des paragraphes 125(2) L.I.R., 125(3) L.I.R. ou 125(4) L.I.R.) à une autre SPCC (la seconde SPCC) pour une année d'imposition de la seconde<sup>84</sup> SPCC si la seconde SPCC a gagné pour son année d'imposition un REEA qui est visé au sous-alinéa a)(i) de la définition de RSD prévue au paragraphe 125(7) L.I.R. provenant de la fourniture de biens et de services à la première société. La somme

---

<sup>82</sup> Se rapporte à toutes les sociétés privées visées au sous-alinéa (a)(i) et qui remplissent la condition de la division (a)(i)(A) de la définition de «revenu de société déterminé» et non une seule société privée prise individuellement selon AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2018-0769891E5 « Revenu de société déterminé », 23 février 2021.

<sup>83</sup> L'alinéa 125(3.2)d) L.I.R. prévoit que l'attribution doit se faire par un formulaire prescrit et être présenté au ministre à la fois par les deux sociétés.

<sup>84</sup> L'année d'imposition de la première société doit se terminer dans celle de la seconde société selon 125(3.2)b) L.I.R.

attribuée ne doit pas dépasser le montant obtenu par la formule suivante :  $A - B$  où A représente le revenu que la seconde SPCC obtient pour son année d'imposition de la première SPCC dans les circonstances décrites ci-dessus et où B représente la partie du montant visé à l'élément A qui est déductible par la première SPCC relativement au montant de revenu de la première SPCC qui est l'une des sommes mentionnées aux divisions 125(1)a)(i)(A) et (B) pour l'année. Cette déduction vise à faire en sorte que toute partie du revenu de la première SPCC qui ne serait pas admissible à la DPE en raison des limites imposées par les règles sur le revenu de société de personnes déterminé ou par les règles sur le revenu de société déterminé ne devienne pas admissible à la DPE entre les mains d'une seconde SPCC par le mécanisme d'attribution<sup>85</sup>. Le paragraphe 125(3.1) L.I.R. prévoit que le plafond des affaires pour l'année de la première SPCC doit être réduit de toute partie de son plafond pour l'année qu'elle attribue à la deuxième SPCC en vertu du paragraphe 125(3.2) L.I.R. Notons qu'il est possible d'amender le partage du plafond des affaires de société de personnes déterminé effectué en vertu du paragraphe 125(3.2) L.I.R. dans la mesure où ce n'est pas à l'égard d'une année d'imposition prescrite<sup>86</sup>.

Notons qu'une règle anti-évitement a également été prévue. Selon le paragraphe 125(9) L.I.R., si une société fournit des biens ou des services à une personne ou à une société de personnes qui détient une participation directe ou indirecte dans une société de personnes ou une société donnée et que l'un des motifs de la fourniture des biens ou des services à la personne ou à la société de personnes, plutôt qu'à la société de personnes ou à la société donnée, est d'éviter l'application des sous-alinéas 125(1)a)(ii) ou (ii.1) L.I.R. relativement au revenu provenant de la fourniture de biens ou de services, aucune somme relative au revenu de la société provenant de la fourniture des biens ou des services n'est à inclure dans l'excédent déterminé en application de l'alinéa 125(1)a) L.I.R. en vue du calcul de la DPE.

---

<sup>85</sup> Notes explicatives Projet de loi C-29, L.C. 2016, ch. 12, art. 44, 15 décembre 2016.

<sup>86</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2018-072858117 – « 125(3.2) & 125(8) amending the business limit », 5 avril 2018.

## 2.4 PLAFOND DES AFFAIRES

Comme discuté précédemment<sup>87</sup>, la DPE est limitée par le plafond des affaires de la société pour l'année, s'agissant de la troisième somme prévue au 125(1) L.I.R. Il est donc primordial de bien comprendre ce concept.

La notion de plafond des affaires est définie au paragraphe 125(2) L.I.R. Il convient donc de reproduire son libellé.

« **125 (2)** Pour l'application du présent article, le plafond des affaires d'une société pour une année d'imposition est de 500 000 \$, sauf si la société est associée, pendant l'année, à une ou plusieurs autres sociétés privées sous contrôle canadien, auquel cas son plafond des affaires pour l'année est nul, sauf disposition contraire du présent article. »

(Nos soulignements)

Ainsi, le plafond des affaires d'une société correspond à un montant de 500 000 \$<sup>88</sup>, à moins que la société ne soit associée à d'autres SPCC pendant l'année. Dans ce dernier cas, le paragraphe 125(2) L.I.R. indique que le plafond des affaires sera nul. En revanche, le paragraphe 125(3) L.I.R. permet aux SPCC associées de se répartir un plafond des affaires de 500 000 \$ entre elles, en vertu d'une convention présentée annuellement au ministre<sup>89</sup>. Cette convention peut être produite en tout temps, tant que le ministre ne transmet pas un avis exigeant une telle convention pour établir une cotisation. Dans ce dernier cas, la société devra présenter la convention dans les 30 jours suivant l'envoi de l'avis<sup>90</sup>.

Puisque les sociétés associées doivent partager le plafond des affaires, le praticien a tout intérêt à bien maîtriser les règles d'association prévues à l'article 256 de la Loi afin de procéder à une attribution adéquate du plafond des affaires. À cet égard, il est important d'être prudent lorsqu'on considère intégrer des fiducies au sein d'une structure corporative. En effet, l'alinéa 256(1.2)f) L.I.R. présente une règle de transparence faisant en sorte que la totalité des actions

---

<sup>87</sup> Voir à ce sujet la section 2.1 Revenu d'une entreprise exploitée activement au Canada.

<sup>88</sup> Il correspond à 500 000 \$ depuis 2009. En 2008, le seuil était établi à 400 000 \$.

<sup>89</sup> Cette convention est présentée à l'aide de l'Annexe 23 de la T2 (T2SCH23).

<sup>90</sup> Par. 125(4) L.I.R.

détenues par une fiducie sont réputées être la propriété de chacun des bénéficiaires<sup>91</sup>. Également, les autorités fiscales considèrent, aux fins des règles d'association, que les fiduciaires sont personnellement propriétaires des actions de la société détenues par une fiducie<sup>92</sup>. Une identification non exhaustive des sociétés formant un groupe de sociétés associées est une erreur fréquemment rencontrée en pratique. D'importantes cotisations fiscales peuvent en découler lorsque les sociétés se sont prévaluées de plafonds des affaires dépassant les limites permises.

Comme mentionné lors de la présentation du revenu de société déterminé<sup>93</sup>, en vertu du paragraphe 125(3.2) L.I.R., une SPCC peut également attribuer une partie ou la totalité de son plafond des affaires à une autre SPCC (la « seconde SPCC ») si la seconde SPCC a gagné un REEA qui provient de la fourniture de biens ou de services à la SPCC dans des circonstances où les règles sur le revenu de société déterminé sont applicables. Cette attribution s'effectue à l'aide de la partie 7 de l'annexe 7 de la déclaration T2. Notons qu'il est possible d'amender le partage du plafond des affaires dans la mesure où ce n'est pas à l'égard d'une année d'imposition prescrite<sup>94</sup>. L'attribution d'une partie ou de la totalité du plafond des affaires ne peut être effectuée qu'après avoir considéré les réductions linéaires prévues à l'article 125(5.1) L.I.R.<sup>95</sup>

De plus, si son exercice financier est abrégé, la société n'aura pas non plus droit au plafond des affaires complet de 500 000 \$. Des règles particulières s'appliquent pour les années d'imposition courtes. Pour une année d'imposition de moins de 51 semaines, l'alinéa 125(5)b) L.I.R. calcule le plafond des affaires selon le prorata du nombre de jours dans l'année d'imposition sur 365. Par ailleurs, lorsqu'une société a plus d'une année d'imposition se terminant au cours de la même année civile, l'alinéa 125(5)a) L.I.R. détermine le plafond des affaires de la société et fera en

---

<sup>91</sup> *Canada c. Propep Inc.*, 2010 DTC 5008 (CAF).

<sup>92</sup> Voir à cet effet Alexandra FORTIN, Propriété réputée des actions d'une société par les fiduciaires et les bénéficiaires d'une fiducie, APFF, 1<sup>er</sup> février 2011.

<sup>93</sup> Voir à ce sujet : 2.3.3 Plafond des affaires de société de personnes déterminé.

<sup>94</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2018-0728581I7– 125(3.2) & 125(8) amending the business limit, 5 avril 2018 et AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2009-0351721E5 « Interest/Penalty on Taxpayer-Requested Adjustment », 29 mars 2011.

<sup>95</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2017-0709241E5 « Subsections 125(3.2) & 125(5.1) », 25 janvier 2018.

sorte que le plafond des affaires de la première société pour toute année d'imposition subséquente à sa première année d'imposition, et qui se termine au cours de l'année civile donnée, ne peut excéder le plafond des affaires pour sa première année d'imposition<sup>96</sup>.

Deux autres situations peuvent réduire le plafond des affaires d'une société. Essentiellement, il s'agira de l'une des deux réductions linéaires suivantes, selon le montant le plus élevé, soit lorsque le capital imposable dépasse 10 M\$<sup>97</sup> ou lorsque le revenu de placement total ajusté de la SPCC dépasse 50 000 \$ au cours d'une année d'imposition à compter de 2019<sup>98</sup>.

### **3. RÉDUCTIONS LINÉAIRES DU PLAFOND DES AFFAIRES**

Tel que souligné dans le cadre du budget fédéral 2022<sup>99</sup>, afin de cibler le taux d'imposition préférentiel aux petites entreprises, le plafond des affaires est actuellement réduit selon la méthode linéaire lorsque :

- le capital imposable utilisé au Canada combiné de la SPCC et de toute société associée se situe entre 10 et 15 M\$<sup>100</sup> ; ou
- le revenu de placement total ajusté combiné de la SPCC et de toute société associée se situe entre 50 000 \$ et 150 000 \$<sup>101</sup>.

Rappelons que, puisque ces mesures s'appliquent de façon parallèle, le plafond des affaires correspond au moins élevé des deux montants déterminés par ces réductions.

---

<sup>96</sup> Une telle situation peut survenir, par exemple, à la suite d'un changement de statut de la société ou d'une acquisition de contrôle qui aurait eu pour conséquence de déclencher une fin d'année réputée pour la société.

<sup>97</sup> Alinéa 125(5.1)a) L.I.R.

<sup>98</sup> 125(5.1)b) L.I.R.

<sup>99</sup> CANADA, ministère des Finances, *Budget 2022 – Mesures fiscales – renseignements supplémentaires*, 7 avril 2022, pages 32 et suivantes.

<sup>100</sup> Al. 125(5.1)a) L.I.R.

<sup>101</sup> Al. 125(5.1)b) L.I.R.

### 3.1 RÉDUCTION LINÉAIRE EN FONCTION DU CAPITAL IMPOSABLE UTILISÉ AU CANADA

L'alinéa 125(5.1)a) L.I.R. prévoit la réduction du plafond des affaires en fonction du capital imposable utilisé au Canada (ci-après « CIUC »). La DPE est éliminée progressivement pour une société au cours d'une année d'imposition lorsque celle-ci et toute société associée détiennent un capital imposable supérieur à 10 millions de dollars. Actuellement, la DPE est éliminée complètement lorsque le CIUC excède 15 millions de dollars. Tel qu'il sera discuté subséquemment plus en détail<sup>102</sup>, le budget fédéral de 2022 propose d'élargir la fourchette à l'intérieur de laquelle le plafond des affaires est réduit en fonction du CIUC, soit de 10 millions de dollars à 50 millions de dollars.

#### 3.1.1 Établissement du capital imposable utilisé au Canada

Afin de bien appliquer la réduction du plafond des affaires en fonction du CIUC, il faut d'abord s'assurer de bien établir le CIUC d'une société<sup>103</sup>. L'article 181.2 L.I.R. prévoit les règles qui permettent le calcul du CIUC pour l'application de l'impôt des grandes sociétés prévue par la partie I.3 qui a été aboli en 2005. Toutefois, la notion de capital imposable utilisé au Canada est toujours utilisée aux fins de la DPE, mais également pour le calcul du plafond de dépenses de recherche scientifique et développement expérimental (ci-après « RS & DE »)<sup>104</sup>. La notion de CIUC est définie au paragraphe 181.2(1) L.I.R.

« **181.2 (1)** Le capital imposable utilisé au Canada, pour une année d'imposition, d'une société, sauf une institution financière ou une société qui tout au long de l'année n'a pas résidé au Canada, correspond à la proportion prescrite du capital imposable de la société pour l'année. »

(Nos soulignements)

---

<sup>102</sup> Voir à ce sujet : 3.1.3 Changements annoncés dans le budget fédéral de 2022.

<sup>103</sup> Le capital imposable utilisé au Canada s'établit à l'aide de l'Annexe 33 de la T2 – *Capital imposable utilisé au Canada – Grandes sociétés* (T2SCH33).

<sup>104</sup> Un taux majoré de 35 % pour un CII peut être gagné par des SPCC sur leurs dépenses de RS&DE admissibles, jusqu'à concurrence de leur limite de dépenses. La limite de dépenses peut être réduite (éliminée progressivement) en fonction du montant de capital imposable que la SPCC a utilisé au Canada l'année d'imposition précédente. La limite de dépenses commence à diminuer lorsque le capital imposable utilisé au Canada de la SPCC et de ses sociétés associées de leurs dernières années d'imposition qui se terminent dans l'année civile précédente atteint 10 millions de dollars, et devient nulle à partir de 50 millions de dollars.

Le terme « proportion prescrite » est défini à l'article 8601 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*<sup>105</sup> et correspond à la proportion du revenu imposable gagné au Canada d'une société sur son revenu imposable total pour l'année.

Le paragraphe 181.2(2) L.I.R. nous indique que le capital imposable d'une société correspond à son capital pour l'année moins sa déduction pour placements pour l'année. Tout d'abord, les composantes du capital d'une société pour une année d'imposition sont présentées au paragraphe 181.2(3) L.I.R. La déduction pour placements, quant à elle, est décrite au paragraphe 181.2(4) L.I.R.

### *3.1.1.1 Composantes du capital d'une société*

Le paragraphe 181.2(3) L.I.R. présente une liste des éléments à considérer ou à exclure du calcul du capital d'une société pour son année d'imposition. En vertu du paragraphe 181(3) L.I.R., le montant et la valeur comptable des différents éléments à considérer sont généralement fonction du montant figurant au bilan non consolidé<sup>106</sup> de la société établit selon les principes comptables généralement reconnus, adoptés pour l'établissement de ses états financiers<sup>107</sup>. Les tribunaux se sont prononcés sur l'interprétation du paragraphe 181(3) L.I.R. dans l'affaire *Crédit Ford du Canada Ltée c. La Reine*<sup>108</sup>, confirmée par la Cour d'appel fédérale<sup>109</sup> en 2007. Cette décision n'a pas été portée en appel devant la Cour suprême du Canada et l'ARC a confirmé en 2009 avoir accepté les conclusions de cette affaire voulant que la qualification comptable doive être retenue pour déterminer si un montant doit être considéré aux fins de la détermination du CIUC<sup>110</sup>. À titre d'exemple, les actions privilégiées devant être présentées au passif selon les normes

---

<sup>105</sup> *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945 (ci-après « R.I.R. »), art. 8601.

<sup>106</sup> L'alinéa 181(3)a) interdit de recourir à la méthode de consolidation et à la méthode de comptabilisation à la valeur de consolidation. Voir à ce sujet : AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés », 13 octobre 2000, par. 14.

<sup>107</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés », 13 octobre 2000, par. 5.

<sup>108</sup> *Crédit Ford du Canada Ltée c. La Reine*, 2006 D.T.C. 3424 (C.C.I.).

<sup>109</sup> *Crédit Ford du Canada Ltée c. La Reine*, 2007 D.T.C. 5431 (C.A.F.).

<sup>110</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2008-030524117 « Impôt de la Partie I.3 et PCGR », 19 janvier 2009.

comptables ne sont pas à inclure dans le capital imposable à titre de capital-actions<sup>111</sup>. Il faut plutôt déterminer s'il s'agit d'une dette impayée depuis plus de 365 jours<sup>112</sup>.

Au Canada, les normes comptables pour toutes les entités à l'extérieur du secteur public sont publiées par le Conseil des normes comptables (ci-après, le « CNC »). Le CNC a adopté les Normes internationales d'information financière (ci-après, les « IFRS ») à titre de normes comptables pour les entreprises ayant une obligation d'information du public. Les entreprises à capital fermé et organismes sans but lucratif peuvent choisir d'appliquer soit les normes élaborées expressément pour ces entités, soit les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (ci-après, les « NCECF ») et les Normes comptables pour les organismes sans but lucratif (ci-après, les « NCOSBL »), soit les IFRS. Les normes comptables adoptées par le CNC (y compris les IFRS) sont publiées dans le *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*. La *Loi canadienne sur les sociétés par actions*<sup>113</sup>, de même que les lois provinciales sur les sociétés et sur les valeurs mobilières, exigent généralement que les sociétés établissent les états financiers destinés à leurs actionnaires conformément aux PCGR définis dans le *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*<sup>114</sup>.

---

<sup>111</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2008-030524117 « Impôt de la Partie I.3 et PCGR », 19 janvier 2009.

<sup>112</sup> Lorsque les actions rachetables doivent être présentées à titre de passif financier à leur valeur de rachat plutôt que dans le capital-actions à leur valeur nominale, l'écart peut être comptabilisé en réduction des bénéfices non répartis ou sous un poste distinct des capitaux propres. Il en résulte un effet nul aux fins du calcul du capital imposable puisque l'augmentation du passif est compensée par la réduction des bénéfices non répartis ou par l'écart présenté distinctement dans les capitaux propres qui, dans ce dernier cas, sera déduit selon l'alinéa 181.2(3)i) L.I.R. qui prévoit que tout déficit, incluant toute provision pour le rachat d'actions privilégiées, peut être déduit. Notons que l'effet est le même au Québec grâce à l'ajout au paragraphe 1137b.0.2) de la déduction lors du calcul du capital versé pour la provision pour le rachat d'actions rachetables au gré du porteur ou obligatoirement rachetables émises à la fin de l'année d'imposition, dans la mesure où la valeur de rachat de ces actions a été incluse dans le calcul du capital versé.

<sup>113</sup> *Loi canadienne sur les sociétés par actions*, L.R.C. (1985), ch. C-44.

<sup>114</sup> CONSEIL DES NORMES COMPTABLES, « Que sont les normes comptables ? », en ligne : <https://www.frscanada.ca/fr/cnc/a-propos/que-sont-normes-comptables#:~:text=Au%20Canada%2C%20les%20normes%20comptables,obligation%20d'information%20du%20public> (consulté le 15 septembre 2022).

Notons que le paragraphe 181(4) L.I.R. prévoit que les différentes dispositions ne doivent pas faire en sorte que des éléments soient inclus ou déduits plus d'une fois dans la détermination du CIUC.

De plus, lorsque, au cours d'une année d'imposition subséquente, la société procède à un changement de convention comptable et retraite les états financiers de l'année précédente à des fins comparatives, il n'est pas nécessaire d'amender la déclaration de revenus initialement produite<sup>115</sup>.

Ainsi, voici un tableau récapitulatif des éléments les plus fréquemment rencontrés composant le capital d'une société.

<b>Capital de la société</b>
<b>Inclusions</b>
Capital-actions de la société <sup>116</sup>
Bénéfices non répartis (BNR) <sup>117</sup>
Surplus d'apport <sup>118</sup>
Primes à l'émission d'actions <sup>119</sup>
Tout autre surplus à la fin de l'année <sup>120</sup>
Réserves pour l'année <sup>121</sup> (sauf celles déduites dans le calcul de son revenu pour l'année <sup>122</sup> )

<sup>115</sup> Voir AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2010-0390601E5 IFRS, « Current and prior year's Retained Earnings », 2 novembre 2011 et AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 18.

<sup>116</sup> Al. 181.2(3)a) L.I.R. Voir AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000. La valeur comptable des actions comprend les souscriptions à recevoir pour les actions.

<sup>117</sup> Al. 181.2(3)a) L.I.R.

<sup>118</sup> Al. 181.2(3)a) L.I.R.

<sup>119</sup> Voir AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 23.

<sup>120</sup> Al. 181.2(3)a) L.I.R.; Dans *Inco Ltd.*, 2007 CCI 1, la Cour a considéré que les options d'achat d'actions figurant sous le poste « Émissions d'actions conditionnelles » constituaient un « surplus » (par.54). Voir « Table ronde sur la taxe sur le capital », dans *Colloque 127 – La taxe sur le capital*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2003, Question 1 : En raison de la décision *La Reine c. La compagnie d'assurance-vie Manufacturers*, 2001 C.A.F. 213, l'ARC est d'avis que lorsqu'une expression à la partie I.3 L.I.R. est dérivée de la nomenclature comptable, le traitement comptable de l'élément en question sera utilisé pour décider si l'élément est inclus dans le calcul du capital. Ainsi, l'aide gouvernementale présentée par voie de note aux états financiers en réduction des immobilisations n'est pas un « tout autre surplus ».

Provision pour impôts <sup>123</sup> et passif d'impôt futur <sup>124</sup>
Gains sur change non réalisés reportés à la fin de l'année <sup>125</sup>
Prêts et avances <sup>126</sup> qui lui ont été consentis à la fin de l'année <sup>127</sup> (à court terme et à long terme, avec ou sans lien de dépendance <sup>128</sup> ), notamment les marges ou lettres de crédit, les découverts bancaires <sup>129</sup> , les produits perçus d'avance <sup>130</sup> , les dépôts de clients (même s'ils sont placés en fiducie ou en fidéicommiss) <sup>131</sup>

- <sup>121</sup> Al. 181.2(3)b) L.I.R.; Selon la définition prévue à 181(1) L.I.R., « réserves » représente le montant à la fin d'une année d'imposition constitué de l'ensemble des réserves et des provisions d'une société, y compris les réserves pour impôts reportés. En sont exclus l'amortissement cumulé et les provisions pour épuisement.; Voir Interprétation technique 2005-0159721E5, « LCT and Government Assistance » : L'aide gouvernementale reportée et amortie dans le revenu conformément aux PCGR et inscrite au bilan sous le poste « crédit reporté » ne constitue généralement pas une « réserve », une « provision », une déduction ou des avances, même si elle peut être remboursable.
- <sup>122</sup> Voir par exemple les alinéas 20(1)n), 40(1)a), 44(1)e) L.I.R.
- <sup>123</sup> Une provision pour impôts à payer présentée au bilan constitue une réserve et est incluse au capital de la société en vertu de l'alinéa 181.2(3)b) L.I.R. jusqu'au moment où un avis de cotisation est émis. À ce moment, la somme devient alors une dette qui sera incluse en vertu de l'alinéa 181.2(3)f) L.I.R. dans la mesure où elle était impayée plus de 365 jours avant la fin de l'année.
- <sup>124</sup> Voir AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 26.
- <sup>125</sup> Al. 181.2(3)b.1) L.I.R.
- <sup>126</sup> Les intérêts courus sur les prêts et avances sont considérés être distincts du principal du prêt ou de l'avance. Ils ne sont considérés dans le capital que dans la mesure où ils sont demeurés impayés pendant au moins 365 jours avant la fin de l'année.
- <sup>127</sup> Al. 181.2(3)c) L.I.R.
- <sup>128</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 32.
- <sup>129</sup> Les chèques en circulation ne sont pas considérés comme des prêts et des avances puisque l'émission d'un chèque n'est pas un paiement en droit civil. Les dettes aux livres qui ont été réduites par des chèques en circulation à la fin de l'année ne peuvent pas être considérées comme payées à cette date. Toutefois, étant donné qu'en vertu du 181(3) L.I.R. les montants à utiliser dans la détermination du CIUC sont ceux qui figurent au bilan, le montant à utiliser est celui qui figure au passif à court terme à titre de découvert bancaire ou d'excédent des chèques en circulation sur le solde bancaire. Si ce montant est relatif en partie à des dettes devant être incluses dans le CIUC et à des dettes ne devant pas être incluses, une allocation raisonnable doit être effectuée. Voir à ce sujet : « Table ronde sur la taxe sur le capital », dans *Colloque 127 – La taxe sur le capital*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2003, Question 2 ; AGENCE DU REVENU DU CANADA, Nouvelles techniques sur l'impôt sur le revenu n° 29, 14 juillet 2003, « Impôt des grandes sociétés » et *Canadian Forest Products*, 2004 CCI 405.
- <sup>130</sup> Pour une liste non exhaustive des éléments à inclure, voir AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 34. Voir aussi AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2002-0149177, « LCT – Meaning of Reserves », July 05, 2002 où l'ARC indique que la nature d'un montant et son inclusion ou non dans le capital imposable d'une société doit être déterminée selon la nature légale du montant. Par contre, l'ARC concède que certains termes dérivent principalement de la comptabilité et dans ce cas, le sens comptable va prévaloir. C'est

Dettes <sup>132</sup> à la fin de l'année sous forme d'obligations, de créances hypothécaires, d'effets, d'acceptations bancaires ou de titres semblables <sup>133</sup>
Dividendes déclarés mais non versés avant la fin de l'année <sup>134</sup>
Toutes ses autres dettes impayées, sauf celles afférentes à un bail, à la fin de l'année qui sont impayées depuis plus de 365 jours avant la fin de l'année <sup>135</sup> , notamment, les impôts à payer, les comptes fournisseurs, les soldes de vente, les intérêts courus, les salaires et les charges sociales à payer <sup>136</sup>
Passifs éventuels dont on peut raisonnablement déterminer la valeur et qui peuvent être imputés au revenu depuis plus de 365 jours à la date du bilan <sup>137</sup>
<b>Moins</b>
Actifs d'impôts futurs à la fin de l'année <sup>138</sup>
Tout déficit déduit dans le calcul de l'avoir des actionnaires (y compris toute provision pour le rachat d'actions privilégiées) à la fin de l'année <sup>139</sup>
Tout montant déduit à titre de ristourne <sup>140</sup> pour l'année

le cas notamment pour les réserves et les provisions. À l'opposé, les termes « prêts » et « avances » sont interprétés selon leur sens légal pour déterminer si un montant doit être inclus au capital imposable. ; *PCL Construction Management c. La Reine*, 2000 DTC 2624 ; « Table ronde sur la taxe sur le capital », dans *Colloque 127 – La taxe sur le capital*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2003, Question 3 : « l'ADRC est maintenant d'avis qu'en général les seuls montants reflétés dans un poste de revenu différé qui doivent être inclus dans le capital en vertu de l'alinéa 181.2(3)c) L.I.R. sont les montants que le contribuable a reçus et qui constituent des avances. » Dans *Canada c. Bombardier*, 2012 CAF 46, la Cour a conclu que les sommes payées pour la construction d'avions ne constituaient des « avances » que dans la mesure où elles étaient inscrites au passif au bilan de Bombardier, exception faite des sommes qui avaient été portées en réduction de l'inventaire.

<sup>131</sup> Voir AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2007-0229191E5, « Agent de voyage & impôt de la partie I.3 », 21 septembre 2007.

<sup>132</sup> Les intérêts courus sur les dettes sont considérés être distincts du principal du prêt ou de l'avance. Ils ne sont considérés dans le capital que dans la mesure où ils sont demeurés impayés pendant au moins 365 jours avant la fin de l'année. AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 31.

<sup>133</sup> Al. 181.2(3)d) L.I.R.

<sup>134</sup> Al. 181.2(3)e) L.I.R.

<sup>135</sup> Al. 181.2(3)f) L.I.R.

<sup>136</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 38.

<sup>137</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 38.

<sup>138</sup> Al. 181.2(3)h) L.I.R.

<sup>139</sup> Al. 181.2(3)i) L.I.R.

<sup>140</sup> En vertu de l'alinéa 181.2(3)j), il s'agit de tout montant déduit en application du paragraphe 135(1) L.I.R. dans le calcul de son revenu de la société pour l'année, dans la mesure où il est raisonnable de considérer les déductions comme incluses dans le capital de la société pour l'année.

Pertes sur change non réalisées reportées à la fin de l'année <sup>141</sup>
--

En vertu de l'alinéa 181.2(3)g) L.I.R., lorsque la société détient une participation dans une société de personnes, directement ou par l'intermédiaire d'une autre société de personnes, il faut également considérer chacune des composantes du capital de la société de personnes<sup>142</sup>, déduction faite des pertes sur change non réalisées reportées de la société de personnes à la fin de l'exercice, au prorata de la part de la société dans le revenu ou la perte de cette société de personnes pour l'exercice de celle-ci qui s'est terminé au cours de l'année d'imposition de la société associée<sup>143</sup>.

### 3.1.1.2 Déduction pour placements

Dans le calcul de son capital imposable, une société a droit à une déduction pour placement pour l'année,<sup>144</sup> telle que décrite au paragraphe 181.2(4) L.I.R., qui correspond au total des valeurs comptables, inscrites au bilan de la société, de certains des éléments d'actif de la société. D'une manière très simplifiée, il est possible d'affirmer que le capital imposable est en fait le capital que la société utilise elle-même, d'où la possibilité de déduire les éléments qui font partie de la base d'imposition d'autres sociétés. Les principaux éléments rencontrés en pratique sont présentés dans le tableau suivant.

---

<sup>141</sup> Al. 181.2(3)k) L.I.R.

<sup>142</sup> Les éléments mentionnés aux alinéas 181.2(3)b) à d) et f) pour son dernier exercice se terminant au plus tard à la fin de l'année seront donc considérés compte non tenu des sommes dues par la société de personnes soit à une société qui détenait une participation dans la société de personnes directement ou par l'intermédiaire d'une autre société de personnes soit à une société de personnes dans laquelle cette dernière détenait une participation directement ou par l'intermédiaire d'une autre société de personnes.

<sup>143</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 46.

<sup>144</sup> Par. 181.2(2) L.I.R.

<b>Déduction pour placements</b>
<b>Valeur comptable à la fin de l'année d'un élément d'actif de la société qui est, selon le cas :</b>
Une action d'une autre société <sup>145</sup> ;
Un prêt ou une avance, consentis à une autre société, sauf une institution financière <sup>146</sup> (à court terme et à long terme, avec ou sans lien de dépendance <sup>147</sup> ), incluant les frais payés d'avance;
Une obligation, un effet, une créance hypothécaire ou un titre semblable d'une autre société, sauf une institution financière <sup>148</sup> ;
Une dette du passif à long terme d'une institution financière <sup>149</sup> (attestée par des engagements émis pour une période dont la durée est d'au moins cinq ans <sup>150</sup> );
Un prêt, une avance, une obligation, un billet, une créance hypothécaire ou un titre semblable consentis à une société de personnes dans la mesure où la société prêteuse n'est pas associée à la société de personnes et si chaque associé de la société de personne est, tout au long de l'année d'imposition de la société prêteuse, une société qui n'est pas une institution financière et qui n'est pas exonérée de l'impôt de la partie I.3, sauf si l'exonération <sup>151</sup> s'applique uniquement parce que l'entité émettrice n'était pas résidente du Canada et n'y a pas exploité une entreprise au Canada par l'entremise d'un établissement stable à un moment quelconque durant l'année <sup>152</sup> ;
Un dividende payable à la société à la fin de l'année sur une action du capital-actions d'une autre société <sup>153</sup> .

<sup>145</sup> Al. 181.2(4)a) L.I.R.; Les actions d'une société non résidente et d'une société de placement à capital variable sont compris dans cet élément.

<sup>146</sup> Al. 181.2(4)b) L.I.R. Voir également le paragraphe 181.2(6) L.I.R. pour les situations où une société est réputée avoir fait un prêt à une société lorsqu'elle s'est servie d'une fiducie comme intermédiaire pour faire un prêt à une société apparentée qui n'est pas une institution financière.

<sup>147</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 42.

<sup>148</sup> Al. 181.2(4)c) L.I.R.

<sup>149</sup> Al. 181.2(4)d) L.I.R.

<sup>150</sup> La déduction sera permise même si les modalités de la dette permettent son extinction à l'intérieur d'une période de cinq ans si elle a néanmoins été contractée pour une durée d'au moins cinq ans. Voir AGENCE DU REVENU DU CANADA, Nouvelles techniques sur l'impôt sur le revenu n° 28, 24 avril 2003, « Impôt des grandes sociétés – Passif à long terme » et AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 42.

<sup>151</sup> En vertu de l'alinéa 181.1(3)d) L.I.R.

<sup>152</sup> Al. 181.2(4)d.1) L.I.R.

<sup>153</sup> Al. 181.2(4)f) L.I.R.

En vertu de l'alinéa 181.2(4)e) L.I.R., la société peut également obtenir une déduction pour placements à l'égard d'une participation dans une société de personnes. La valeur comptable à la fin d'une année d'imposition de la participation d'une société ou d'une société de personnes dans une société de personnes donnée est réputée correspondre à la proportion déterminée qui revient à l'associé, pour le dernier exercice de la société de personnes donnée se terminant au plus tard à la fin de l'année, du montant qui représenterait la déduction pour placements de la société de personnes donnée à la fin de cet exercice, si elle était une société<sup>154</sup>. Toutefois, lorsqu'une société a fait un prêt à une société de personnes dont l'un des associés est une autre société de personnes, le prêt ne sera pas admissible aux fins de la déduction pour placements même si tous les associés de cette société de personnes sont des sociétés<sup>155</sup>.

Notons que la déduction pour placements à l'égard des actions du capital-actions et des dettes d'une société, incluant les dividendes à payer, n'est pas accordée dans le cas où l'entité émettrice est exonérée de l'impôt de la partie I.3, sauf si l'exonération<sup>156</sup> s'applique uniquement parce que l'entité émettrice n'était pas résidente du Canada et n'y a pas exploité une entreprise au Canada par l'entremise d'un établissement stable à un moment quelconque durant l'année.

Les éléments d'actifs suivants ne sont pas admissibles à la déduction pour placements, et ce, peu importe qu'il s'agisse d'actifs à court ou à long terme : les participations dans une fiducie, les acceptations bancaires<sup>157</sup>, les comptes clients, les obligations d'État ou d'une société d'État, les placements dans des contrats de location, les droits de souscription et les options d'achat de titres et les intérêts courus à recevoir<sup>158</sup>. Toutefois, si une fiducie sert d'intermédiaire dans une opération de prêt d'argent d'une société à une autre société qui lui est liée (sauf une institution

---

<sup>154</sup> Par. 181.2(5) L.I.R.

<sup>155</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 45.

<sup>156</sup> En vertu de l'alinéa 181.1(3)d) L.I.R.

<sup>157</sup> Confirmé dans l'arrêt *Federated Co-Operatives Ltd c. La Reine*, 2001 D.T.C. 5414 (C.A.F.); 2000 D.T.C. 1946 (C.C.I.).

<sup>158</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-532 (archivé), « Partie I.3 – Impôt des grandes sociétés » 13 octobre 2000, par. 43.

financière), la société prêteuse est réputée, pour le calcul de sa déduction pour placement, avoir consenti le prêt directement à la société emprunteuse<sup>159</sup>.

### 3.1.2 Calcul de la réduction lorsque le capital imposable dépasse 10 millions de dollars

Maintenant que nous avons décortiqué les différents éléments composant le CIUC, examinons le calcul de la réduction du plafond des affaires pour les années d'imposition commençant avant le 7 avril 2022 qui correspondait à la somme obtenue par la formule suivante :

$$A \times B/11\ 250 \$$$

Dans cette formule, l'élément A représente le montant qui correspondrait au plafond des affaires de la société pour l'année donnée compte non tenu des réductions linéaires potentielles<sup>160</sup> et l'élément B représente la somme obtenue par la formule suivante :

$$0,225 \% \times (C - 10\ 000\ 000 \$)$$

L'élément C représente le CIUC de la société, déterminé selon l'article 181.2 L.I.R. pour les sociétés qui ne sont pas des institutions financières et qui résident au Canada<sup>161</sup>. Aux fins du calcul, il faudra prendre en compte le CIUC de la société pour l'année d'imposition précédente, si elle n'est associée à aucune autre société au cours de l'année pour laquelle on calcule la DPE et au cours de l'année d'imposition précédente. Ce sera plutôt le CIUC de l'année d'imposition courante qu'il faudra considérer si la société n'est associée à aucune société au cours de l'année, mais était associée à une ou plusieurs sociétés au cours de l'année d'imposition précédente. Dans le cas où la société est associée à une ou plusieurs sociétés pendant l'année d'imposition, c'est le total de son CIUC et celui de ses sociétés associées pour leur dernière année d'imposition se terminant dans l'année civile précédente qu'il faut considérer<sup>162</sup>.

---

<sup>159</sup> En vertu du par. 181.2(6) L.I.R.

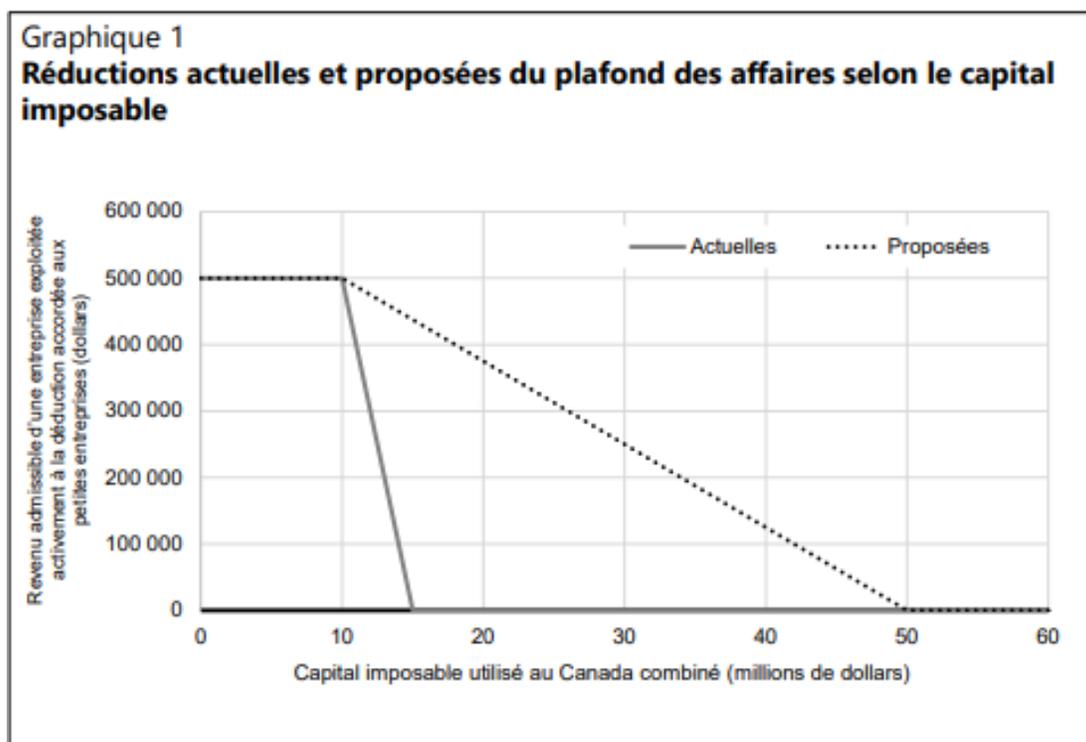
<sup>160</sup> Prévues au paragraphe 125(5.1) L.I.R.

<sup>161</sup> Il faut se référer à l'article 181.3 L.I.R. pour le CIUC d'une institution financière et à l'article 181.4 pour le CIUC d'un non-résident.

<sup>162</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2012-0468831E5, « Reduction of a CCPC's Annual Business Limit », 21 janvier 2013 : Le capital imposable d'une société associée qui est une OBNL, exonérée d'impôt en vertu de 149 L.I.R., est pris en compte dans le calcul du CIUC.

### 3.1.3 Changements annoncés dans le budget fédéral de 2022

Pour les années d'imposition commençant le 7 avril 2022 ou après cette date, la limite supérieure du CIUC passerait à 50 M\$ et permettrait à plus de SPCC de taille moyenne de bénéficier de la DPE, tel que présenté au graphique ci-dessous<sup>163</sup>.



Ainsi, une SPCC faisant partie d'un groupe de sociétés associées ayant trente millions de dollars de CIUC au cours de l'année précédente verrait son plafond des affaires être réduit de 250 000 \$ seulement alors qu'il était auparavant complètement éliminé.

Finances Québec a annoncé que le Québec s'harmoniserait à cet élargissement de l'admissibilité à la DPE<sup>164</sup>.

<sup>163</sup> CANADA, ministère des Finances, *Budget 2022 – Mesures fiscales - renseignements supplémentaires*, 7 avril 2022, pages 32 et suivantes.

<sup>164</sup> REVENU QUÉBEC, Bulletin d'information 2022-4 « Harmonisation avec des modifications de nature fiscale annoncées par le gouvernement du Canada et ajustements à certaines mesures fiscales », 9 juin 2022.

### 3.2 RÉDUCTION LINÉAIRE EN FONCTION DU REVENU DE PLACEMENT TOTAL AJUSTÉ

L'alinéa 125(5.1)b) L.I.R. prévoit la réduction du plafond des affaires en fonction du revenu de placement total ajusté (ci-après « RPTA »). Cette réduction sera applicable, au lieu de celle basée sur le capital imposable, si elle est plus élevée. Essentiellement, le plafond des affaires sera réduit progressivement selon la méthode linéaire lorsque la SPCC touche un revenu de placement qui se situe entre 50 000 \$ et 150 000 \$. L'alinéa 125(5.1)b) L.I.R. a pour effet de réduire progressivement le plafond des affaires à raison de cinq dollars pour chaque dollar de revenu passif, soit le revenu de placement total ajusté, de la société et de ses sociétés associées qui excède 50 000 \$. Lorsque le revenu de placement total ajusté atteint 150 000 \$, le plafond des affaires disparaît donc entièrement, privant ainsi la société et ses sociétés associées de la DPE.

Ce ne sont que les années d'imposition commençant après 2018 qui sont touchées par cette réduction du plafond des affaires. En revanche, cette réduction peut aussi s'appliquer à une année d'imposition d'une société commençant en 2018 et se terminant en 2019 si, selon le cas :

- l'année d'imposition précédente était plus courte qu'elle ne l'aurait été normalement, en raison d'une opération ou d'un événement ou d'une série d'opérations ou d'événements;
- l'une des raisons de l'opération ou de la série d'opérations était de différer l'application de la nouvelle règle de réduction du plafond des affaires en fonction du revenu de placement total ajusté ou les nouvelles règles sur le remboursement des dividendes à la société<sup>165</sup>.

#### 3.2.1 Établissement du revenu de placement total ajusté

Le revenu de placement total ajusté est défini au paragraphe 125(7) L.I.R. Il s'agit du « revenu de placement total », défini au paragraphe 129(4) L.I.R., auquel certains ajustements sont apportés. Pour une meilleure compréhension, résumons cette notion à l'aide d'un tableau, présenté ci-après.

---

<sup>165</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2018-0771871E5, « Passive income reduction and the business limit », 20 septembre 2018.

<b>Revenu de placement total ajusté<sup>166</sup></b>
<b>Revenu de placement total<sup>167</sup></b>
Fraction admissible <sup>168</sup> de ses gains en capital imposables pour l'année. Moins le total des montants suivants : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fraction admissible<sup>169</sup> de ses pertes en capital déductibles pour l'année;</li> <li>• Montant déduit à l'égard des pertes en capital nettes reportées<sup>170</sup> dans le calcul de son revenu imposable pour l'année.</li> </ul>
Son revenu pour l'année tiré d'une source qui est un bien, à l'exception des montants suivants : <ul style="list-style-type: none"> <li>• le revenu exonéré;</li> <li>• un montant inclus à l'égard de paiements du compte de stabilisation du revenu net<sup>171</sup> dans le calcul de son revenu pour l'année;</li> <li>• la fraction d'un dividende qui était déductible dans le calcul de son revenu imposable pour l'année;</li> <li>• le revenu qui, n'eût été la présomption<sup>172</sup> selon laquelle ledit revenu est réputé être un revenu qu'un bénéficiaire a tiré pour l'année d'un bien qui constitue une participation dans la fiducie et non un revenu tiré d'une autre source, ne serait pas un revenu de biens.</li> </ul>
<b>Moins</b>
Pertes de la société pour l'année provenant d'une source qui est un bien
<b>Inclusions</b>
Dividendes provenant de sociétés qui ne sont pas rattachées à la SPCC <sup>173</sup>
Tout le revenu (perte) provenant d'une « entreprise de placement déterminé <sup>174</sup> », incluant celui tiré d'une source à l'étranger
Montants imposables relatifs à une police d'assurance-vie, dans la mesure où ils ne sont pas autrement inclus dans le revenu de placement total

<sup>166</sup> Établi à l'aide de la section 2 de l'annexe 7 de la T2.

<sup>167</sup> Établi à l'aide de la section 1 de l'annexe 7 de la T2.

<sup>168</sup> Voir 129(4) « fraction admissible » L.I.R. : fraction d'un gain en capital imposable ou d'une perte en capital déductible résultant de la disposition d'un bien, qu'il n'est pas raisonnable de considérer (sauf si le bien est un bien désigné au sens de 89(1) L.I.R.) comme s'étant accumulée pendant que le bien (ou un bien de remplacement), appartenait à une société qui n'est pas une SPCC, une société de placement, une société de placement hypothécaire ou une société de placement à capital variable.

<sup>169</sup> *Id.*

<sup>170</sup> En application de l'alinéa 111(1)b) L.I.R.

<sup>171</sup> En application du paragraphe 12(10.2) L.I.R.

<sup>172</sup> Prévus à l'alinéa 108(5)a) L.I.R.

<sup>173</sup> Au sens du paragraphe 186(4) L.I.R. selon l'hypothèse que la société est à ce moment une société payante.

<sup>174</sup> Selon la définition prévue à 125(7) L.I.R.

<b>Exclusions</b>
Gains en capital imposables et les pertes en capital déductibles résultant de la disposition d'un bien actif <sup>175</sup>
Pertes en capital nettes reportées d'autres années d'imposition <sup>176</sup>
Aucun montant ne peut être déduit au titre des impôts étrangers dans le calcul du revenu de la société en vertu du paragraphe 91(4) L.I.R. <sup>177</sup>

La définition d'un bien actif, prévue au paragraphe 125(7) L.I.R., comprend un bien utilisé à ce moment principalement dans le cadre d'une entreprise exploitée activement, principalement au Canada, par la société donnée ou par une SPCC qui lui est liée. Elle comprend également une action du capital-actions d'une autre société si, à ce moment, d'une part, l'autre société est rattachée à la société donnée<sup>178</sup> et, d'autre part, l'action serait une action admissible de petite entreprise<sup>179</sup> si elle appartenait à un particulier. Une participation, dans une société de personnes, à l'égard de laquelle certaines conditions<sup>180</sup> sont remplies est également considérée comme un bien actif.

L'ARC a été appelée à se prononcer à plus d'une reprise sur l'interaction entre le paragraphe 55(2) L.I.R. et la définition de « revenu de placement total ajusté » du paragraphe 125(7) L.I.R. Il a d'abord été établi que le montant du dividende aux termes de l'alinéa 55(2)c) L.I.R. est réputé être un gain en capital du bénéficiaire du dividende provenant de la disposition d'une

<sup>175</sup> 125(7) « bien actif » L.I.R.

<sup>176</sup> En application de l'alinéa 111(1)b) L.I.R.

<sup>177</sup> Soit une déduction du revenu pour impôts étrangers payés aux fins du revenu étranger accumulé tiré de biens d'une société étrangère affiliée de la société.

<sup>178</sup> Au sens de 186(4) L.I.R. selon l'hypothèse que l'autre société est, à ce moment, une société payante au sens de ce paragraphe.

<sup>179</sup> Au sens de 110.6(1) L.I.R. selon l'hypothèse que, à la fois, la mention « particulier » de cette définition vaut mention de la société donnée et que cette définition s'applique compte non tenu du passage « son époux ou conjoint de fait ».

<sup>180</sup> D'abord, à ce moment, la JVM de la participation de la société donnée dans la société de personnes doit être égale ou supérieure à 10 % de la JVM des participations dans la société de personnes. De plus, tout au long de la période de 24 mois se terminant avant ce moment, plus de 50 % de la JVM des biens de la société de personnes était attribuable à des biens actifs et, à ce moment, la totalité ou presque de la JVM des biens de la société de personnes est attribuable à des biens actifs.

immobilisation au moment du paiement du dividende<sup>181</sup>. L'ARC a également confirmé que, puisque le terme immobilisation à l'alinéa 55(2)c) L.I.R. comprend une action, un gain réputé en vertu de l'alinéa 55(2)c) L.I.R. pourrait représenter un gain en capital provenant de la disposition d'un bien, qui serait, au moment du paiement du dividende, un bien actif de la société bénéficiaire du dividende si toutes les conditions sont remplies relativement à l'action sur laquelle le dividende imposable assujéti au paragraphe 55(2) L.I.R. a été versé<sup>182</sup>. Par conséquent, ce gain réputé serait exclu du revenu de placement total ajusté et ne serait donc pas susceptible de réduire le plafond des affaires de la société bénéficiaire du dividende. L'ARC a également confirmé qu'il en serait de même à l'égard d'un gain réputé lorsque l'alinéa 55(2)b)<sup>183</sup> L.I.R. s'applique à un dividende imposable reçu par un bénéficiaire de dividende lors du rachat, de l'acquisition ou de l'annulation d'une action par la société l'ayant émise<sup>184</sup>.

### 3.2.2 Calcul de la réduction lorsque le revenu de placement total ajusté dépasse 50 000 \$

La réduction du plafond des affaires fondée sur le revenu de placement total ajusté est calculée selon la formule suivante :

$$D/500\ 000\ \$ \times 5(E - 50\ 000\ \$)$$

où

D représente le plafond des affaires de la société déterminé par ailleurs pour l'année;

E est le total des sommes représentant chacune le revenu de placement total ajusté de la société ou de toute société avec laquelle elle est associée à un moment de l'année donnée pour chaque

---

<sup>181</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2017-0724051C6, « Timing of deemed gain under 55(2) », 21 novembre 2017.

<sup>182</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2020-0852251C6, « Small Business Deduction », 7 octobre 2020.

<sup>183</sup> L'alinéa 55(2)b) L.I.R. prévoit qu'en cas d'application du paragraphe 55(2) L.I.R. à un dividende imposable reçu par un bénéficiaire de dividende, si le dividende est reçu lors du rachat, de l'acquisition ou de l'annulation d'une action par la société l'ayant émise auquel le paragraphe 84(2) L.I.R. ou 84(3) L.I.R. s'applique, ce montant est réputé être inclus dans le produit de disposition de l'action qui est rachetée, acquise ou annulée, sauf dans la mesure où le dividende est par ailleurs inclus dans le calcul de ce produit.

<sup>184</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2020-0852251C6, « Small Business Deduction », 7 octobre 2020.

année d'imposition de la société ou de la société associée, selon le cas, se terminant dans l'année civile précédente<sup>185</sup>.

Encore une fois, il faut prendre en considération les sociétés associées puisque c'est la totalité de leur RPTA, pour leur année d'imposition qui s'est terminée dans l'année civile précédente, qui vient réduire le plafond des affaires de chacune des sociétés associées. À cet égard, la règle anti-évitement du paragraphe 125(5.2) L.I.R. prévoit que, pour l'application de 125(5.1)b) L.I.R., une société donnée et une autre société sont réputées être associées à un moment donné si la société donnée prête ou transfère des biens, à un moment quelconque, directement ou indirectement, à l'autre société au moyen d'une fiducie ou par tout autre moyen alors que l'autre société est, au moment donné, liée à la société donnée sans toutefois lui être associée et qu'il est raisonnable de considérer que l'une des raisons pour lesquelles le prêt ou le transfert a été effectué est de réduire la valeur du revenu de placement total ajusté de la société ou de toute société associée, pour une année d'imposition. À ce sujet, l'ARC a confirmé que la question de savoir si le paragraphe 125(5.2) L.I.R. s'appliquerait à une situation donnée est une question de fait qui ne peut être résolue qu'après avoir analysé tous les faits d'une situation particulière<sup>186</sup>.

Il est intéressant de noter que la réduction du plafond des affaires fondée sur le revenu de placement total ajusté s'applique également aux fins de la DPE provinciale, sauf pour l'Ontario et le Nouveau-Brunswick, qui ne se sont pas harmonisés à cette règle<sup>187</sup>.

---

<sup>185</sup> Al. 125(5.1)b) L.I.R.

<sup>186</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2019-0798461C6, « 2019 STEP Conference Q16 – Passive income », 7 juin 2019.

<sup>187</sup> Pour l'Ontario, voir *Taxation Act*, 2007, S.O. 2007, c. 11, Sched. A, art. 31.; Pour le Nouveau-Brunswick, voir *Loi de l'impôt sur le revenu du Nouveau-Brunswick*, LN-B 2000, c. N-6.001.; Voir également Jamie GOLOMBEK et Jay GOODIS, « Une annonce de l'Ontario gêne l'intégration » (2019) 27:1 *Faits saillants en fiscalité canadienne* 10-11 et Michael SADOVNICK, « Nouveau réaménagement fiscal en Ontario » (2019) 27:1 *Faits saillants en fiscalité canadienne* 4-5.

#### 4. LES PARTICULARITES DU QUEBEC

Le Québec ne s'est pas parfaitement harmonisé au fédéral en ce qui a trait à la DPE<sup>188</sup>. Depuis 2017, il existe deux façons pour qu'une société ait droit à la DPE du Québec. La société doit respecter le test du nombre d'heures rémunérées qui est détaillé ci-dessous ou elle doit se qualifier de société du secteur primaire ou manufacturier. Les réductions linéaires basées sur les heures rémunérées et la proportion des activités du secteur primaire ou manufacturier affectent directement le taux de la DPE contrairement aux réductions basées sur le capital imposable ou le revenu de placement total ajusté de la société qui réduisent plutôt le plafond des affaires. Ces critères d'admissibilité n'existent pas au fédéral, ce qui fait en sorte qu'une société peut parfois bénéficier de la DPE fédérale, sans que cela ne soit permis au Québec<sup>189</sup>.

##### 4.1 CRITÈRE DU NOMBRE MINIMAL D'HEURES RÉMUNÉRÉES

Le test du nombre d'heures rémunérées, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017<sup>190</sup>, établit qu'une société peut bénéficier pleinement de la DPE pour une année d'imposition si l'une des conditions suivantes est remplie :

- au cours de cette année d'imposition, ses employés ont effectué au moins 5 500 heures de travail rémunéré;
- au cours de l'année d'imposition précédente, les heures rémunérées effectuées par ses employés et ceux des sociétés auxquelles elle est associée totalisent au moins 5 500 heures de travail rémunéré (« test de l'année précédente sur une base consolidée »)<sup>191</sup>.

---

<sup>188</sup> À ce sujet, voir Luc GODBOUT et Michaël ROBERT-ANGERS (2022), *Déduction pour petite entreprise : pistes de réforme pour contribuer à l'accroissement du potentiel économique du Québec*, Cahier de recherche 2022/02, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 25 p.

<sup>189</sup> Voir l'annexe A.

<sup>190</sup> Initialement, le gouvernement du Québec avait présenté un critère d'admissibilité à la DPE basé sur le nombre d'employés (plus de 3 employés à temps plein), dans son budget 2015-2016 : MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Budget 2015-2016 – Le Plan économique du Québec*, mars 2015. Dans le budget 2016-2017, Finances Québec a plutôt proposé un critère basé sur le nombre d'heures travaillées : MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Budget 2016-2017- Le Plan économique du Québec*, mars 2016. Enfin, c'est dans le Budget 2017-2018 que le critère du nombre d'heures travaillées a été remplacé par le critère du nombre d'heures rémunérées. : MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Budget 2017-2018, Renseignements additionnels 2017-2018*, mars 2017, A.26.

Pour éviter qu'une société perde la totalité de sa DPE en raison d'un écart négligeable avec le nombre d'heures requis, le taux de la DPE est réduit linéairement lorsque le nombre d'heures rémunérées des employés est inférieur à 5 500 heures, mais supérieur à 5 000 heures. Dans le cas où le nombre d'heures rémunérées des employés est inférieur ou égal à 5 000, le taux de la DPE est de zéro.

Aux fins de ce critère d'admissibilité relatif aux heures rémunérées, les règles suivantes s'appliquent<sup>192</sup> :

- un maximum de 40 heures par semaine par employé peut être considéré;
- les heures rémunérées doivent être effectivement payées;
- la dépense afférente aux heures rémunérées a été engagée dans l'année d'imposition visée par la demande de la DPE;
- une personne qui détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions comportant plein droit de vote du capital-actions d'une société sera réputée avoir reçu une rémunération de cette société, rémunération correspondant à un facteur de conversion de 1,1 pour chaque heure de travail non rémunérée qu'elle effectue afin de prendre une part active aux activités de la société;
- le nombre de 5 500 heures qui s'applique à l'année courante sera basé sur une année d'imposition complète et ce seuil sera réduit proportionnellement dans le cas d'un exercice financier abrégé;
- aux fins du test de l'année précédente sur une base consolidée, la société devra considérer les années d'imposition terminées au cours de l'année civile qui précède celle au cours de laquelle se termine l'année d'imposition de la société;

---

<sup>191</sup> 771.2.1.2.1 L.I.

<sup>192</sup> *Id.*; Pour davantage de précisions sur ce critère, voir G. CHABOT et al., « Table ronde sur la fiscalité provinciale », *Congrès 2017*, APFF, Montréal, octobre 2017, 1. Nouveaux critères d'admissibilité à la déduction accordée aux petites entreprises.

- chaque société d'un groupe de sociétés associées devra comptabiliser les heures rémunérées par ses employés ou une personne participant à son actionnariat.

En raison de la pandémie de COVID-19, ce critère a fait l'objet d'un assouplissement<sup>193</sup>. Ainsi, si l'année d'imposition de la société est incluse en partie ou en totalité dans la période du 15 mars au 29 juin 2020, le nombre d'heures rémunérées, pour l'année d'imposition, est réputé égal au résultat du calcul suivant : le nombre d'heures rémunérées des employés de la société pour l'année d'imposition, multiplié par le rapport entre 365 et le nombre de jours de l'année d'imposition qui ne sont pas inclus dans la période du 15 mars au 29 juin 2020.

De plus, pour une année d'imposition qui se termine après le 30 juin 2020 et avant le 1<sup>er</sup> juillet 2021, une société peut faire un choix relativement au calcul du nombre d'heures rémunérées de ses employés. Afin de déterminer si elle peut bénéficier de la DPE ou pour établir le taux de sa DPE, une société peut demander au ministre du Revenu que le nombre d'heures rémunérées de ses employés pour cette année d'imposition corresponde au nombre d'heures rémunérées ayant servi à déterminer si elle pouvait bénéficier de la DPE pour l'année d'imposition précédente ou ayant servi à établir le taux de sa DPE pour l'année d'imposition précédente.

Cette demande peut être envoyée au moment de la production de la déclaration de revenus de la société ou faire l'objet d'une demande distincte.

#### 4.2 CRITÈRE RELATIF AUX ACTIVITÉS DU SECTEUR PRIMAIRE OU MANUFACTURIER

Une société des secteurs primaire et manufacturier n'a pas besoin de satisfaire au critère relatif au nombre d'heures rémunérées de ses employés. Une société des secteurs primaire et manufacturier désigne une société dont plus de 25 % des activités consistent en des activités des secteurs primaire et manufacturier<sup>194</sup>.

---

<sup>193</sup> REVENU QUÉBEC, Bulletin d'information 2020-9 *Modifications à diverses mesures fiscales*, 29 juin 2020.

<sup>194</sup> 771.1 « société des secteurs primaire et manufacturier » L.I.

Les activités du secteur primaire sont les activités de secteur de l'agriculture, de la foresterie, de la pêche et de la chasse et les activités du secteur de l'extraction minière, de l'exploitation en carrière et de l'extraction de pétrole et de gaz, comprises dans le groupe décrit sous les codes 11 et 21 du Système de classification des industries de l'Amérique du Nord (SCIAN)<sup>195</sup>.

Les activités du secteur manufacturier sont essentiellement des activités exercées au Canada dans le cadre des opérations de fabrication ou de transformation au Canada, de marchandises destinées à la vente ou à la location et des activités de recherches scientifiques et de développement expérimental exercées au Canada<sup>196</sup>.

Pour avoir la pleine DPE, la proportion d'activités du secteur primaire ou manufacturier doit être de 50 % ou plus. Dans le cas où la proportion est supérieure à 25 %, mais inférieure à 50 %, le taux de la DPE est réduit linéairement. La proportion des activités de la société est établie uniquement en fonction du coût de la main-d'œuvre<sup>197</sup>. Autrement dit, la formule pour déterminer la proportion des activités du secteur primaire et du secteur de la fabrication et de la transformation d'une société est la suivante :

$$\text{Proportion des activités du secteur primaire et manufacturier} = \text{CMDPM}/\text{CMD}$$

où :

- CMDPM représente le coût en main-d'œuvre du secteur primaire et du secteur manufacturier;  
CMD correspond au coût en main-d'œuvre.

---

<sup>195</sup> *Règlement sur les impôts*, ch. I-3, r.1, art. 771.1R1 « activités du secteur primaire ».

<sup>196</sup> *Règlement sur les impôts*, ch. I-3, r.1, art. 771.1R1 « activités du secteur manufacturier ». Il est à noter qu'il y a des activités spécifiquement exclues de cette définition, voir 771.1R1 « activités exclues ».

<sup>197</sup> Art. 771.0.2.6 L.I.; Voir également REVENU QUÉBEC, Lettre d'interprétation 17-038662-001, « Recentrage — Droit à la déduction pour petite entreprise (DPE) — Actionnaires travaillant dans l'entreprise — Rémunération entièrement sous forme de dividendes — Comptabilité des heures travaillées — Activité dans les secteurs primaire et manufacturier », 19 octobre 2017, qui précise que les dividendes ne font pas partie du coût en main-d'œuvre, car ils ne sont pas payés à l'égard de services rendus ou pour l'exécution de fonctions relatives à la société.

Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2021, les sociétés du secteur primaire et manufacturier bénéficiaient d'une réduction d'impôt additionnelle relativement aux autres petites entreprises. Cette réduction additionnelle a été abolie depuis<sup>198</sup>.

### 4.3 RÉDUCTIONS LINÉAIRES DU PLAFOND DES AFFAIRES AU QUÉBEC

Tel qu'au niveau fédéral, le plafond des affaires d'une SPCC aux fins de la DPE du Québec sera réduit du plus élevé de deux montants<sup>199</sup>. Ces montants sont déterminés par une formule prenant en compte le capital versé de la SPCC et de ses sociétés associées et par une autre formule basée sur le revenu de placement total ajusté.

#### 4.3.1 Réduction linéaire en fonction du revenu de placement total ajusté

Le revenu de placement total ajusté aux fins de la *Loi sur les impôts* a la même signification qu'aux fins de l'impôt sur le revenu fédéral<sup>200</sup>. La réduction du plafond des affaires en fonction du revenu de placement total ajusté pour la DPE québécoise est calculée de la même façon que pour la DPE fédérale<sup>201</sup>.

#### 4.3.2 Réduction linéaire en fonction du capital versé

En revanche, la notion de « capital versé » diffère du concept de « capital imposable utilisé au Canada » utilisé pour calculer la réduction du plafond des affaires aux fins de la DPE fédérale<sup>202</sup>.

En vertu de l'article 771.2.1.8 L.I., lorsque la société n'est associée à aucune autre société dans l'année d'imposition, le capital versé de la société est déterminé de la manière prévue à

---

<sup>198</sup> MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Budget 2018-2019, Renseignements additionnels sur les mesures fiscales*, 27 mars 2018, p. A.66.

<sup>199</sup> 771.2.1.8 L.I.

<sup>200</sup> 771.1 L.I. « revenu de placement total ajusté »; Voir section 3.2 du présent texte.

<sup>201</sup> 771.2.1.8 al.1 b) L.I. et 125(5.1)b) L.I.R.

<sup>202</sup> Pour une analyse comparative du capital versé québécois et du capital imposable fédéral, voir le texte de Julie Hélène TREMBLAY, « Capital versé québécois et capital imposable fédéral : une analyse comparative », dans *Revue de planification fiscale et financière*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2009, Volume 29, No 2.

l'article 771.2.1.9 L.I. soit pour son année d'imposition précédente, soit, lorsque la société en est à son premier exercice financier, sur la base de ses états financiers préparés au début de cet exercice financier conformément aux PCGR<sup>203</sup>. Lorsque la société est associée à une ou plusieurs autres sociétés dans l'année d'imposition, il faut considérer l'ensemble des montants dont chacun est, pour la société ou l'une de ces autres sociétés, le montant de son capital versé déterminé de la manière prévue à l'article 771.2.1.9 L.I., tel que décrit précédemment. Afin de déterminer le plafond des affaires d'une SPCC aux fins de la DPE du Québec, le capital versé d'une société pour une année d'imposition est établi en vertu des articles 1136 à 1138 L.I.<sup>204</sup> Essentiellement, l'article 1136 L.I. énonce les différents éléments compris au capital versé d'une société, l'article 1137 L.I. prévoit les montants que la société peut déduire dans le capital de son capital versé et l'article 1138 L.I. traite de la réduction du capital versé à l'égard des placements de la société. Fait à noter, alors que chacun des éléments de la déduction pour placements prévue au fédéral réduit pleinement le capital imposable, il s'agit au Québec d'une réduction proportionnelle. Le capital versé de la société, calculé après l'application des articles 1136 et 1137 L.I., est réduit dans la proportion que représente, par rapport au montant de son actif, l'ensemble des biens admissibles énumérés aux alinéas 1138(1)a) à e) L.I.

Pour le calcul détaillé du capital versé d'une société, nous référons le lecteur au guide d'aide préparé par Revenu Québec<sup>205</sup>.

## **5. LA DPE ET LA FISCALITE INTEGREE**

Au fil des ans, l'impact des changements apportés à la DPE sur le principe de l'intégration a fait l'objet de plusieurs analyses, notamment à l'égard de la distorsion créée par les règles

---

<sup>203</sup> Le calcul du capital versé se fait à l'aide du formulaire CO-1136 – *Calcul du capital versé*.

<sup>204</sup> En vertu de 771.2.1.9 al.1 b) L.I., conformément au titre I du livre III de la partie IV, compte non tenu de l'article 1138.2.6 qui prévoit une déduction particulière dans le calcul du capital versé d'une société.

<sup>205</sup> REVENU QUÉBEC, *Guide d'aide au calcul du capital versé (CO-1136.G)*, 2013, en ligne : <https://www.revenuquebec.ca/fr/services-en-ligne/formulaires-et-publications/details-courant/co-1136-g/> (consulté le 15 septembre 2022).

particulières au Québec<sup>206</sup>. En pratique, il pourrait donc s'avérer plus avantageux d'être assujéti au taux d'imposition général des sociétés et de profiter des dividendes déterminés plutôt que de subir les impacts d'une mauvaise intégration.

## 5.1 STRATEGIES PERMETTANT DE MINIMISER LA DPE RECLAMEE

Afin d'éviter la surimposition découlant de la mauvaise intégration, des praticiens ont donc voulu confirmer s'il est obligatoire ou non de réclamer la DPE et ont posé la question à l'ARC<sup>207</sup> qui a confirmé que, puisque le libellé du paragraphe 125(1) L.I.R. prévoit que la société « peut déduire de son impôt payable », elle n'a aucune obligation de déduire la DPE à laquelle elle a droit. Toutefois, la stratégie à adopter pour ne pas se prévaloir de la DPE doit être adéquate. Il ne faut pas perdre de vue le calcul de l'impôt de la SPCC. Le revenu de la société sera généralement admissible à la déduction pour le revenu imposable gagné dans une province de 10 % selon 124(1) L.I.R. Il faut ensuite considérer la déduction d'impôt général qui correspond au produit de la multiplication du « pourcentage de réduction du taux général » par le « revenu imposable au taux complet », selon les définitions prévues au paragraphe 123.4(1) L.I.R. Pour une SPCC, le revenu imposable au taux complet comprend « la moins élevée des sommes déterminées à son égard pour l'année selon les alinéas 125(1)a) à c)<sup>208</sup>» (nos soulignements) qui réfère au montant déductible et non pas au montant déduit à titre de DPE dans le calcul de l'impôt de la société. Ainsi, si la DPE devait simplement ne pas être réclamée alors qu'elle est disponible, la société verrait son taux d'impôt fédéral s'établir à 28 %<sup>209</sup> puisqu'elle sera privée de la réduction du taux général en vertu du paragraphe 123.4(2) L.I.R. sur son revenu admissible à la DPE. Ainsi, même

---

<sup>206</sup> À ce sujet, voir notamment les textes de Guylaine LAFLEUR et Valérie MÉNARD, « L'exercice de la profession avec des collègues en vue de partager notamment les dépenses : quel type de regroupement choisir? Les budgets du fédéral et du Québec de 2015 modifient-ils la donne? », dans *Congrès 2015*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2016, p. 29:1-82. et de Eric BRASSARD, Guy GOULET, Valérie MÉNARD et Paul RYAN, « PME et professionnels incorporés : taux d'impôt et rémunération des actionnaires », *Congrès APFF 2016*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2017.

<sup>207</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2016-0648481E5, « Small business deduction and GRIP », 20 juin 2016.

<sup>208</sup> En vertu du sous-alinéa b)(ii) de la définition de « Revenu imposable au taux complet » prévue au paragraphe 123.4(1) L.I.R.

<sup>209</sup> Soit 38 % - 10 %.

si la société est en mesure de verser des dividendes déterminés à ses actionnaires puisque son solde de CRTG aurait été augmenté de la façon attendue<sup>210</sup>, l'objectif de combattre la surimposition n'est pas atteint compte tenu de l'augmentation du taux d'imposition de la société. Les praticiens doivent donc explorer d'autres pistes pour en arriver à leurs fins.

Comme discuté précédemment, pour qu'une société puisse bénéficier de la DPE, elle doit se qualifier de SPCC. Cela étant dit, une société qui serait par ailleurs une SPCC peut choisir, par l'effet du paragraphe 89(11) L.I.R., de ne plus être une SPCC aux fins du calcul de la DPE et de l'application de plusieurs règles relatives au traitement fiscal des dividendes déterminés. Une des raisons sous-jacentes à ce choix est l'augmentation du CRTG, permettant donc à la société de verser davantage de dividendes déterminés à ces actionnaires. Ce choix s'effectue à l'aide du formulaire prescrit au plus tard à la date d'échéance de production qui lui est applicable pour l'année d'imposition donnée<sup>211</sup>. Ce choix cesse de s'appliquer à la fin d'une année d'imposition dans le cas où la société présente au ministre, sur le formulaire prescrit, un avis le révoquant, au plus tard à la date d'échéance de production qui lui est applicable pour l'année<sup>212</sup>.

Les modalités et les conséquences de ce choix avait été analysées dans le cadre d'un cas évolutif présenté au congrès de l'APFF de 2016<sup>213</sup>. Il avait alors été démontré que le choix pourrait s'avérer avantageux, mais qu'il est très important de bien évaluer les conséquences de la majoration du CRTR prévue au paragraphe 89(8) L.I.R. avant d'effectuer le choix prévu au paragraphe 89(11) L.I.R. La façon la plus simple de ne pas tirer avantage de la DPE consisterait donc à attribuer la totalité du plafond des affaires en vertu du paragraphe 125(3) L.I.R. à une société associée qui n'a gagné aucun revenu d'entreprise admissible. À l'époque, les auteurs avaient discuté des risques qui pourraient découler d'une telle stratégie et conclu qu'ils devraient

---

<sup>210</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2016-0648481E5, « Small business deduction and GRIP », 20 juin 2016.

<sup>211</sup> T2002 : *Choix, ou révocation d'un choix, de ne pas être une société privée sous contrôle canadien.*

<sup>212</sup> Paragraphe 89 (12) L.I.R.

<sup>213</sup> Voir Éric BRASSARD, Guy GOULET, Valérie MÉNARD et Paul RYAN, « PME et professionnels incorporés : taux d'impôt et rémunération des actionnaires », *Congrès APFF 2016*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2017.

être très limités. Il y aurait toutefois lieu de voir comment les autorités fiscales réagiraient si la société associée en question était une société de gestion constituée expressément à cette fin et n'ayant aucune activité commerciale.

## 5.2 STRATEGIES PERMETTANT DE MAXIMISER LA DPE RECLAMEE

À l'inverse, considérant la valeur de la DPE qui sera discutée ultérieurement<sup>214</sup>, certains choix pourraient permettre de maximiser l'utilisation de la DPE en s'assurant de conserver annuellement un plafond des affaires aussi haut que possible pour le groupe de sociétés associées.

Une SPCC peut également décider de ne pas prendre de déduction pour amortissement (ci-après, « DPA ») afin de ne pas réduire son revenu imposable et possiblement sa DPE. En effet, la DPA est une déduction facultative<sup>215</sup>.

Selon la même logique, une SPCC pourrait aussi choisir de ne pas utiliser l'incitatif à la passation en charges immédiate<sup>216</sup>. Cet incitatif a été présenté par le budget fédéral 2021 et vise les « biens admissibles »<sup>217</sup> acquis par une SPCC après le 18 avril 2021 et qui deviennent prêts à être mis en service avant le 1<sup>er</sup> janvier 2024. La mesure est assujettie à un plafond de 1,5 million de dollars par année d'imposition<sup>218</sup>, partagé entre les sociétés associées<sup>219</sup>. Les biens choisis en vue de la passation en charge immédiate doivent être désignés pour l'année d'imposition sur un formulaire<sup>220</sup> prescrit, ce qui permet à la société de choisir de se prévaloir de la mesure ou non.

---

<sup>214</sup> Voir la Partie B.

<sup>215</sup> Al. 20(1)a) L.I.R.

<sup>216</sup> Par. 1100(0.1) R.I.R.

<sup>217</sup> Prévus au paragraphe 1104(3.1) R.I.R. comme étant des biens d'une catégorie prescrite autres que des biens compris dans les catégories 1 à 6, 14.1, 17, 47, 49 et 51 d'une personne ou d'une société de personnes admissible et remplissant certaines conditions.

<sup>218</sup> Par. 1104(3.2) R.I.R.

<sup>219</sup> Par. 1104(3.3) R.I.R.

<sup>220</sup> Annexe 8 de la T2 (T2SCH8) – Déduction pour amortissement (DPA); Formulaire du Québec : CO-130.AD – Déduction pour amortissement à l'égard de biens relatifs à la passation en charges immédiate.

Dans cette optique, certains praticiens pourraient également être tentés de « désassocier » certaines sociétés afin que le plafond des affaires du groupe ne soit pas réduit, ou même qu'il soit multiplié si cela peut s'avérer possible. Toutefois, en « désassociant » des sociétés, il convient de tenir compte de la règle anti-évitement prévue au paragraphe 256(2.1) L.I.R. Cette disposition fait en sorte que des sociétés sont réputées associées s'il est raisonnable de considérer qu'un des principaux motifs de leur existence distincte consiste à réduire les impôts payables par ailleurs en vertu de la Loi<sup>221</sup>. Dans l'affaire *Prairielane Holdings Ltd. c. La Reine*<sup>222</sup>, la cour canadienne d'impôt précise que la règle énoncée au paragraphe 256(2.1) L.I.R. doit être examinée en fonction des intentions de la société et non de celles de ses fiscalistes<sup>223</sup>. En d'autres mots, si les planificateurs fiscaux réussissent à obtenir une réduction d'impôt à laquelle le client ne s'attendait pas, le paragraphe 256(2.1) ne devrait pas trouver application. Il est donc important pour les contribuables de consigner par écrit leurs intentions précises lorsqu'ils entament une restructuration corporative pour faciliter la preuve devant un tribunal au moment pertinent<sup>224</sup>.

De plus, il est important de considérer tous les impacts d'une telle planification, non seulement à l'égard de la valeur de la DPE maintenue, mais également en termes d'avantages économiques futurs et de planification successorale. Pour un jeune entrepreneur ayant hérité de la fibre entrepreneuriale familiale, la perte de la DPE due à son statut de bénéficiaire de la fiducie mise sur pied par la génération précédente ne pèse peut-être pas lourd dans la balance si on pense aux avantages liés à la planification successorale de ses parents.

---

<sup>221</sup> Pour des décisions récentes ayant appliqué la présomption du paragraphe 256(2.1) L.I.R., voir *Nicole L. Tiessen Interior Design Ltd. c. La Reine*, 2021 CCI 29 et *Jencal Holdings Ltd. c. La Reine*, 2019 CCI 16.

<sup>222</sup> *Prairielane Holdings Ltd. c. La Reine*, 2019 CCI 157 : La Cour a statué en faveur de la société contribuable.

<sup>223</sup> *Prairielane Holdings Ltd. c. La Reine*, 2019 CCI 157, par.44.

<sup>224</sup> E. Rebecca POTTER et Hayleigh CUDMORE, « La CCI estime que la réduction d'impôt n'est pas une "raison principale" de la création de sociétés distinctes » (2019) 19:4 Actualités fiscales pour les propriétaires exploitants 9-10.

## **PARTIE B**

**Jean-Raymond Castelli**, associé, avocat  
BGY, Services financiers intégrés inc.

La Partie A traitait des aspects techniques entourant la DPE, des modifications récentes à la réduction du plafond des affaires en fonction du capital imposable, des particularités du Québec et des stratégies potentielles pour minimiser ou maximiser la DPE réclamée.

L'objectif de la Partie B sera de déterminer la valeur de bénéficiaire, ou de perdre une DPE, afin de bien quantifier les impacts financiers des changements législatifs récents, et des stratégies potentielles pour minimiser ou maximiser la DPE réclamée.

**ANNEXE A – RÉSUMÉ DES TAUX D'IMPOSITION CORPORATIFS**

	2008*	2009	2010	2011	2012-01-01 au 2014-06-03	2014-06-04 au 2015-03-31	2015-04-01 au 2016-12-31	2017	2018-01-01 au 2018-03-27	2018-03-28 au 2018-12-31	2019	2020	2021	2022
<b>1. REEA sur les premiers 500 000 \$ pour 5 500 heures rémunérées et plus (avec DPE) %</b>														
Fédéral :	11,00	11,00	11,00	11,00	11,00	11,00	10,50	10,50	10,00	10,00	9,00	9,00	9,00	9,00
Québec :	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	7,00	6,00	5,00	3,38	3,20
<b>Total :</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>18,50</b>	<b>18,50</b>	<b>18,00</b>	<b>17,00</b>	<b>15,00</b>	<b>14,00</b>	<b>12,38</b>	<b>12,20</b>
<b>2. REEA sur les premiers 500 000 \$ pour moins de 5 000 heures rémunérées (avec DPE au fédéral) %</b>														
Fédéral :	11,00	11,00	11,00	11,00	11,00	11,00	10,50	10,50	10,00	10,00	9,00	9,00	9,00	9,00
Québec :	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	11,80	11,70	11,70	11,60	11,50	11,50	11,50
<b>Total :</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>18,50</b>	<b>22,30</b>	<b>21,70</b>	<b>21,70</b>	<b>20,60</b>	<b>20,50</b>	<b>20,50</b>	<b>20,50</b>
<b>3. REEA sur les premiers 500 000 \$ pour une PME manufacturière %</b>														
Fédéral :	11,00	11,00	11,00	11,00	11,00	11,00	10,50	10,50	10,00	10,00	9,00	9,00	9,00	9,00
Québec :	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	6,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	3,38	3,20
<b>Total :</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>19,00</b>	<b>17,00</b>	<b>14,50</b>	<b>14,50</b>	<b>14,00</b>	<b>14,00</b>	<b>13,00</b>	<b>13,00</b>	<b>12,38</b>	<b>12,20</b>
<b>4. REEA (sans DPE) (au-dessus de 500 000 \$) %</b>														
Fédéral :	19,50	19,00	18,00	16,50	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00
Québec :	11,40	11,90	11,90	11,90	11,90	11,90	11,90	11,80	11,70	11,70	11,60	11,50	11,50	11,50
<b>Total :</b>	<b>30,90</b>	<b>30,90</b>	<b>29,90</b>	<b>28,40</b>	<b>26,90</b>	<b>26,90</b>	<b>26,90</b>	<b>26,80</b>	<b>26,70</b>	<b>26,70</b>	<b>26,60</b>	<b>26,50</b>	<b>26,50</b>	<b>26,50</b>
<b>5. Revenus de placement (incluant G/C) %</b>														
Fédéral :	34,67	34,67	34,67	34,67	34,67	34,67	38,67	38,67	38,67	38,67	38,67	38,67	38,67	38,67
Québec :	11,40	11,90	11,90	11,90	11,90	11,90	11,90	11,80	11,70	11,70	11,60	11,50	11,50	11,50
<b>Total :</b>	<b>46,07</b>	<b>46,57</b>	<b>46,57</b>	<b>46,57</b>	<b>46,57</b>	<b>46,57</b>	<b>50,57</b>	<b>50,47</b>	<b>50,37</b>	<b>50,37</b>	<b>50,27</b>	<b>50,17</b>	<b>50,17</b>	<b>50,17</b>
<b>6. Entreprise de prestation de services personnels %</b>														
Fédéral :	19,50	19,00	18,00	16,50	28,00	28,00	28,00	33,00	33,00	33,00	33,00	33,00	33,00	33,00
Québec :	11,40	11,90	11,90	11,90	11,90	11,90	11,90	11,80	11,70	11,70	11,60	11,50	11,50	11,50
<b>Total :</b>	<b>30,90</b>	<b>30,90</b>	<b>29,90</b>	<b>28,40</b>	<b>39,90</b>	<b>39,90</b>	<b>39,90</b>	<b>44,80</b>	<b>44,70</b>	<b>44,70</b>	<b>44,60</b>	<b>44,50</b>	<b>44,50</b>	<b>44,50</b>

\*En 2008, le plafond des affaires n'était pas de 500 000 \$, mais plutôt de 400 000 \$. Le plafond des affaires est passé à 500 000 \$ le 1<sup>er</sup> janvier 2009.