

CENTRE QUÉBÉCOIS DE FORMATION EN FISCALITÉ - CQFF INC.

Société privée de formation en fiscalité

VOTRE BOÎTE AUX LETTRES – 20 OCTOBRE 2003

NON-IMPOSITION DES CLAUSES DE NON-CONCURRENCE : LA RÉCRÉATION EST TERMINÉE DEPUIS LE 8 OCTOBRE 2003...

Dans l'affaire Manrell (2002) DTC 1222, la Cour canadienne de l'impôt avait jugé à l'origine que le particulier, vendeur des actions de trois sociétés privées et qui recevait un paiement pour non-concurrence, en bénéficiait en contrepartie de la disposition de son droit de concurrencer l'acquéreur des actions et ce paiement était de nature capitale.

La décision Manrell avait cependant été portée en appel par le contribuable le 22 novembre 2001 et a été renversée par la Cour d'appel fédérale en mars 2003 afin de donner raison au contribuable à l'effet que ce paiement ne serait pas imposable du tout. Notez que dans une autre décision précédente (Fortino, (2000) DTC 6060), la Cour d'appel fédérale avait conclu qu'un tel paiement était de nature capitale mais n'était pas le produit de la disposition d'une "immobilisation admissible" (un "intangible" au même traitement fiscal que de l'achalandage) et ce, tel que le prétendait Revenu Canada. Le contribuable s'en était tiré sans aucune imposition car les autorités fiscales n'avaient pas invoqué qu'il puisse s'agir d'un gain en capital résultant de la disposition d'un "droit" de concurrencer l'acquéreur des actions. Or, la définition de "bien" au paragraphe 248(1) L.I.R. comprend un droit de quelque nature que ce soit. Comme le tribunal avait rejeté l'approche de Revenu Canada à l'effet qu'il ne s'agissait pas d'une disposition d'une "immobilisation admissible" au sens de l'article 14 L.I.R., le contribuable Fortino avait pu s'en tirer totalement. Les praticiens en fiscalité s'étaient alors excités à l'idée qu'un paiement pour non-concurrence puisse ne pas être imposable du tout. La décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans Manrell le 11 mars 2003 n'a pas refroidi l'ardeur de certains de ces praticiens, bien au contraire. Ainsi, les juges de la Cour d'appel fédérale ont précisé qu'après revue de la jurisprudence fiscale, rien ne justifie une conclusion selon laquelle l'expression "a right of any kind whatever" (un droit de quelque nature que ce soit) utilisée dans la définition de "bien" au paragraphe 248(1) L.I.R. est destinée à inclure un droit général, commun et non exclusif, tel le "droit de faire affaires" (paragraphe 53 et 54 de la décision).

Adresse de correspondance

CQFF INC.
1490, Kirouac
Laval, Québec H7G 2S1
Tél.: (450) 973-FISC - 3472 Téléc.: (450) 663-7054
Internet: www.cqff.com

CQFF INC.
1100, boul. René-Lévesque Ouest, 25^e étage
Montréal, Québec
H3B 5C9
Téléphone: (514) 333-FISC - 3472
Télécopieur: (450) 663-7054

Or, face à la situation où les sommes reçues à l'égard de clauses de non-concurrence devenaient non imposables, le ministère des Finances du Canada n'a pas eu d'autres choix que de légiférer pour "décourager" les vendeurs à demander un montant distinct du prix de vente pour la clause de non-concurrence.

Ainsi, les modifications législatives en question feront en sorte qu'à l'avenir, sous réserve de l'exception décrite plus loin, la somme à recevoir au titre d'une clause de non-concurrence soit un revenu ordinaire aux fins d'impôt.

Les modifications proposées prévoient une toute petite exception à la règle voulant que ces sommes soient un revenu ordinaire dans les situations où un contribuable reçoit un produit au titre de la disposition (sans lien de dépendance) d'actions d'une société, et un autre produit au titre d'une clause de non-concurrence concernant l'entreprise exploitée par la société. Dans un tel cas, la somme à recevoir au titre de la clause de non-concurrence peut être assimilée au produit de la disposition des actions dans la mesure où cette clause fait augmenter la juste valeur marchande de ces actions. Seule la fraction de la somme à recevoir au titre de la clause de non-concurrence qui excède celle qui est considérée comme le produit de disposition des actions sera imposable à titre de revenu ordinaire, le solde étant alors considéré comme un produit de disposition des actions pouvant alors donner lieu à un gain en capital (voir la note 4 plus loin). Le document d'information publié par le ministère des Finances du Canada sur le fonctionnement exact des règles comporte un exemple chiffré. Il est disponible sur le site Web du ministère des Finances du Canada (Communiqué 2003-049).

Les modifications proposées s'appliqueront aux sommes reçues ou à recevoir à compter du 8 octobre 2003, exception faite des sommes reçues avant 2005 aux termes d'un contrat écrit conclu au plus tard le 7 octobre 2003 par des parties sans lien de dépendance. Ainsi, les contribuables ayant réalisé leur transaction avant cette date fatidique bénéficieront des règles de non-imposition si les sommes à ce titre sont effectivement reçues avant 2005.

Note du CQFF : 1) Cette modification était extrêmement prévisible compte tenu de la portée de la décision. Nous aurions définitivement souhaité que la cause soit entendue par la Cour suprême du Canada. La portée du mot "bien" et de l'expression "un droit de quelque nature que ce soit" aurait alors pu être précisée...

2) Le Québec s'harmonisera à cette règle même si au moment d'écrire ces lignes (mi-octobre 2003), le ministère des Finances du Québec ne s'est pas officiellement prononcé à cet égard.

Adresse de correspondance

CQFF INC.
1490, Kirouac
Laval, Québec H7G 2S1
Tél.: (450) 973-FISC - 3472 Téléc.: (450) 663-7054
Internet: www.cqff.com

CQFF INC.
1100, boul. René-Lévesque Ouest, 25^e étage
Montréal, Québec
H3B 5C9
Téléphone: (514) 333-FISC - 3472
Télécopieur: (450) 663-7054

- 3) Attendez-vous à ce que les autorités fiscales contestent, dans certains cas, la JVM attribuée à la "portion" clause de non-concurrence lorsque des contribuables qui auront bénéficié des anciennes règles de non-imposition auront étiré l'élastique un peu trop.
- 4) Il est clair qu'en vertu des nouvelles règles, il est désormais nettement préférable de ne prévoir aucun montant distinct dans le prix de vente au titre de la clause de non-concurrence car cela pourrait entraîner l'imposition d'un revenu ordinaire à 100 % plutôt qu'un gain en capital (sur des actions) dont le taux d'inclusion serait de 50 %.
- 5) Pour l'acquéreur des actions d'une société qui a déboursé une somme au titre de la clause de non-concurrence, la somme payée à ce titre s'ajoutera au PBR des actions acquises selon les autorités fiscales. Dans le cas d'un achat d'actifs, le ministère des Finances du Canada indique qu'il s'agirait d'une dépense en capital admissible (traitée comme un BIA amortissable à 75 % au rythme de 7 % par année sur le solde dégressif).

Veillez imprimer ces pages, percer 3 trous et les insérer par-dessus la page G-53 de votre cartable du cours "Droit corporatif pour non-juristes, incidences fiscales canadiennes et traitement comptable : de la naissance à la dissolution".

Adresse de correspondance

CQFF INC.
1490, Kirouac
Laval, Québec H7G 2S1
Tél.: (450) 973-FISC - 3472 Téléc.: (450) 663-7054
Internet: www.cqff.com

CQFF INC.
1100, boul. René-Lévesque Ouest, 25^e étage
Montréal, Québec
H3B 5C9
Téléphone: (514) 333-FISC - 3472
Télécopieur: (450) 663-7054