

SIMPLES FIDUCIES

Le présent bulletin ne remplace pas les dispositions figurant dans la *Loi sur la taxe d'accise* ou dans les règlements qui en découlent. Il vous est fourni à titre documentaire. Comme il ne traite peut-être pas des aspects de vos activités particulières, vous pourriez consulter la Loi ou le règlement pertinent ou communiquer avec n'importe quel bureau de district de Revenu Canada, Accise -- TPS pour obtenir de plus amples renseignements. Si vous êtes situé dans la province de Québec, veuillez communiquer avec le ministère du Revenu du Québec (MRQ) pour obtenir de plus amples renseignements.

Le présent bulletin peut comprendre les modifications proposées à la *Loi sur la taxe d'accise* dans les avis de motion des voies et moyens ou annoncées dans les communiqués les 18 décembre 1990, 27 mars 1991, 5 novembre 1991, 12 février 1992, 25 février 1992, 10 mars 1992, 27 avril 1992, 14 septembre 1992, 9 décembre 1992 et 10 décembre 1992. Le gouvernement fédéral a annoncé son intention d'apporter certaines modifications à la *Loi sur la taxe d'accise* afin de mettre en vigueur les changements qui ont été exposés par le ministre des Finances ou le ministre du Revenu national dans des communiqués publiés aux dates susmentionnées. [Si les renseignements contenus dans le présent bulletin comprennent des modifications proposées, ils apparaissent entre crochets.] Au moment de la parution du présent bulletin, le Parlement n'a pas donné force de loi aux modifications proposées. Les commentaires contenus dans le présent bulletin ne doivent pas être considérés comme une déclaration par le Ministère que ces modifications auront effectivement force de loi dans leur forme actuelle.

Remarque : Dans cette publication, les termes de genre masculin utilisés pour désigner des personnes englobent à la fois les femmes et les hommes.

INTRODUCTION

Le présent bulletin explique la politique du Ministère relative au traitement des simples fiducies et des sociétés nommées en application de la *Loi sur la taxe d'accise* (ci-après appelée la Loi) et expose les diverses incidences d'une relation de fiducie et d'une relation de simple fiducie ou de mandataire aux fins de l'inscription, de la perception et du versement de la taxe sur les produits et services (TPS), ainsi que la réclamation de crédits de taxe sur les intrants (CTI).

NOTA : Les renseignements contenus dans le présent bulletin s'appliquent aux simples fiducies et aux cas où le fiduciaire est une société nommée, même si on ne parle dans le texte que de simples fiducies.

En raison des différences qui existent entre la common law et le code civil, les renseignements contenus dans le présent bulletin ne s'appliquent qu'aux simples fiducies et aux sociétés nommées des provinces assujetties à la common law.

SIMPLES FIDUCIES

Aux fins de l'administration de la TPS, le Ministère considère qu'une simple fiducie (aussi appelée nue-fiducie) existe lorsque le titre de propriété en équité de certains biens seulement est conféré à une personne (le fiduciaire) et qu'elle n'a pas d'autres fonctions et pouvoirs à exercer ni d'autres responsabilités à assumer à titre de fiduciaire des biens en fiducie. Dans l'optique du Ministère, une personne autre que le fiduciaire contrôle les biens et, par conséquent, exerce

l'activité commerciale liée aux biens. Le Ministère considère ces personnes comme le **propriétaire** des biens aux fins de la TPS. La personne ou les personnes détenant la propriété réelle des biens peuvent être un «bénéficiaire» ou un «disposant» en vertu de la loi régissant les fiducies. Dans le présent bulletin, cette personne est appelée le «bénéficiaire».

La seule fonction d'un simple fiduciaire consiste à transférer le titre légal des biens en fiducie à la demande du bénéficiaire et conformément à ses directives, comme le prévoit généralement l'acte de fiducie ou les autres documents établissant la fiducie. Le simple fiduciaire n'a pas de responsabilités ni de pouvoirs discrétionnaires ou indépendants relativement aux biens en fiducie. Dans une telle situation, le bénéficiaire garde le droit de contrôler et de guider les actes du fiduciaire dans toutes les affaires relatives aux biens en fiducie. Donc, une fiducie ne sera pas considérée comme une simple fiducie si le fiduciaire exerce d'autres fonctions qui impliquent des responsabilités et des pouvoirs discrétionnaires ou indépendants.

Le fiduciaire d'une simple fiducie peut être une société nommée, qui détient le simple titre de propriété du bien en fiducie pour des tierces personnes conformément à une convention de fiducie et aux autres documents établissant la fiducie, et qui détient des pouvoirs, fonctions et responsabilités limités tels qu'ils sont énoncés plus haut. Les tierces personnes pourraient être des actionnaires pourvu qu'ils exercent l'ensemble de leurs pouvoirs discrétionnaires à l'égard de biens qui ne sont pas détenus par la société de fiducie. Par exemple, ils devraient fournir des directives sur la gestion des biens en fiducie à la société et aux administrateurs, par l'entremise desquels la société agit. Cependant, si les administrateurs sont aussi les bénéficiaires et s'ils permettent à la société d'exercer des fonctions de gestion sans directives précises écrites des actionnaires, le Ministère présupera qu'il s'agit d'une «véritable fiducie» et non d'une relation de mandataire.

LA RELATION DE MANDATAIRE PAR RAPPORT À LA RELATION DE TYPE FIDUCIAIRE

D'une part, un fiduciaire peut être un mandataire du bénéficiaire s'il doit agir strictement selon les directives de celui-ci. Par conséquent, si un fiduciaire exerce des fonctions en plus de détenir le simple titre légal, mais les exerce sans pouvoirs discrétionnaires strictement selon les directives des bénéficiaires et agit comme leur mandataire, la fiducie peut encore être une simple fiducie. Par exemple, le simple fiduciaire peut exercer des fonctions de gestion des biens, comme la location d'un bien commercial à des locataires selon les précisions du bénéficiaire et pour le compte de ce dernier.

D'autre part, lorsqu'une personne est tenue de gérer ou d'aliéner des biens en fiducie et qu'elle a des responsabilités et des pouvoirs discrétionnaires ou indépendants à cet effet, elle est réputée agir à titre de fiduciaire de la fiducie et non de mandataire du bénéficiaire.

Lorsqu'il s'agit d'une fiducie appelée simple fiducie, il faut examiner la nature des fonctions prévues par la fiducie afin de déterminer si les principes d'une relation de mandataire s'appliquent plutôt que ceux d'une fiducie. Afin de déterminer ceci, le Ministère se tournera normalement vers les dispositions de l'acte de fiducie ou des autres documents établissant la fiducie. Si aucun document n'existe, mais si des biens sont néanmoins détenus en fiducie, le Ministère considérera, en général, que les principes d'une fiducie plutôt que ceux d'une relation de mandataire s'appliquent. Toutefois, le Ministère prendra en considération les circonstances environnantes (p. ex. les contrats visant l'acquisition et la fourniture de produits et services) pour déterminer si elles établissent que la fiducie est une simple fiducie ou une «véritable fiducie». Le fait d'établir si les principes d'une fiducie ou ceux d'une relation de mandataire s'appliquent déterminera si le Ministère considérera la fiducie comme une simple fiducie et par conséquent

qui, du bénéficiaire ou du fiduciaire, sera tenu de s'inscrire au registre de la TPS. La responsabilité de déclarer la TPS sur les fournitures taxables relatives aux biens détenus en fiducie incombera donc à l'inscrit.

Cependant, le Ministère considère que des relations de mandataire et de fiduciaire peuvent coexister dans certaines circonstances. Par conséquent, le fiduciaire peut exercer certaines fonctions à titre de fiduciaire et d'autres à titre de mandataire. Ainsi, dans certaines circonstances, le fiduciaire ou le mandataire peut être un inscrit également. Ce point est discuté en plus de détails ci-dessous.

INSCRIPTION AU REGISTRE DE LA TPS

Même si une fiducie n'est habituellement pas considérée comme une personne morale, la Loi inclut les fiducies dans la définition de «personne» pour les fins de la TPS.

Aux termes du paragraphe 240(1) de la Loi, toute personne, y compris une fiducie, qui effectue une fourniture taxable dans le cadre d'une activité commerciale au Canada doit s'inscrire au registre de la TPS, à l'exception des personnes suivantes :

- a) le petit fournisseur;
- b) la personne dont la seule activité commerciale consiste à effectuer, par vente, des fournitures taxables d'immeubles autrement que dans le cadre d'une entreprise;
- c) la personne non résidente qui n'exploite pas d'entreprise au Canada.

ACTIVITÉS COMMERCIALES

Afin de déterminer si la fiducie est tenue de s'inscrire au registre de la TPS, il faut se demander qui, du fiduciaire ou du bénéficiaire, exerce des activités commerciales à l'égard des biens détenus en fiducie, en supposant que ces biens ne sont pas utilisés dans le cadre d'activités exonérées. La personne qui effectue, le cas échéant, les fournitures liées aux biens en fiducie est celle qui est réputée exercer des activités commerciales.

Simple fiducie

Lorsque le Ministère considère une fiducie comme une simple fiducie, tous les pouvoirs et responsabilités relatifs à la gestion et à l'aliénation des biens en fiducie seraient réservés au bénéficiaire. Par conséquent, le bénéficiaire, plutôt que la simple fiducie, exercerait des activités commerciales liées aux biens en fiducie. Le bénéficiaire doit s'inscrire au registre de la TPS, sauf s'il peut être considéré comme un petit fournisseur aux termes de l'article 148 de la Loi ou en vertu d'une des exceptions énumérées au paragraphe 240(1) de la Loi. Lorsqu'il y a plus d'un bénéficiaire dans une même fiducie, le seuil du petit fournisseur est calculé pour chacun d'eux, chacun étant une personne distincte aux termes de la Loi, sauf si les bénéficiaires sont des personnes associées pour l'application de la Loi.

«Véritable fiducie»

Par ailleurs, si l'acte de fiducie confie à la fiducie des responsabilités et des pouvoirs de prise de décisions indépendants liés à la gestion et à l'administration des biens en fiducie, cette dernière sera réputée exercer une activité commerciale à l'égard des fournitures relatives aux biens en

fiducie. Dans ce cas, une fourniture effectuée à l'égard des biens en fiducie par le fiduciaire à ce titre constitue une activité de la fiducie. Les responsabilités de décision, d'administration et de gestion relatives aux biens en fiducie pourraient inclure l'autorité de conclure des marchés par bail, vente, acquisition, investissement, etc. La fiducie serait tenue de s'inscrire au registre de la TPS, sauf si elle répondait à une des exceptions énoncées au paragraphe 240(1) de la Loi.

Activités commerciales du fiduciaire

En outre, le fiduciaire peut exercer des activités commerciales qu'il exercerait, dans l'optique du Ministère, en son propre nom. Par exemple, le fiduciaire peut toucher des redevances du dépositaire ou des frais pour l'exploitation des biens en fiducie à titre de mandataire des bénéficiaires. Le fiduciaire serait tenu de s'inscrire au registre de la TPS à l'égard de ces activités, sauf s'il répondait à une des exceptions relatives à l'inscription énumérées au paragraphe 240(1) de la Loi.

PERCEPTION ET VERSEMENT DE LA TPS

«Véritable» fiducie

Lorsqu'elle est tenue de s'inscrire en vertu de la Loi, la fiducie doit rendre compte de la TPS à l'égard des activités commerciales qu'elle exerce relativement à ces biens.

Simple fiducie

Par contre, dans le cas d'une simple fiducie, puisque les bénéficiaires sont réputés exercer des activités commerciales, ils seraient tenus de rendre compte de la TPS dans la mesure où ils sont propriétaires des biens en fiducie, de produire des déclarations de TPS et, en général, de respecter les obligations auxquelles les inscrits sont assujettis en application de la Loi.

Néanmoins, un simple fiduciaire peut également s'acquitter de certaines fonctions à titre de mandataire des bénéficiaires ou en vertu d'un accord contractuel quelconque conclu avec les bénéficiaires.

On devrait tenir compte des conditions de l'article 177 de la Loi, étant donné que la disposition peut s'appliquer lorsqu'un simple fiduciaire effectue des fournitures au nom des bénéficiaires. Aux termes de cette disposition, si une opération est effectuée par le fiduciaire à titre de mandataire non divulgué, le bénéficiaire, à titre de mandant, sera responsable de la perception et du versement de la TPS sur la fourniture réputée effectuée au profit du mandataire. S'il y a plus d'un bénéficiaire, chacun d'eux rendra compte de la TPS sur la fourniture dans la mesure où il est propriétaire des biens en fiducie. Le mandataire sera responsable de la perception et du versement de la TPS sur la fourniture réputée effectuée au profit d'un tiers.

Lorsqu'il s'agit d'une simple fiducie comprenant plusieurs bénéficiaires, il se peut qu'ils puissent désigner un des bénéficiaires pour rendre compte de la TPS à l'égard des biens en fiducie en vertu du choix de coentreprise, conformément à l'article 273 de la Loi.

CRÉDITS DE TAXE SUR LES INTRANTS

Conformément à l'article 169 de la Loi, un inscrit a le droit de réclamer des CTI pour la TPS payée ou payable sur les intrants destinés à la consommation, à l'utilisation ou à la fourniture dans le cadre d'activités commerciales.

Dans le cas d'une fiducie, la personne qui exerce les activités commerciales auxquelles les intrants se rapportent a le droit de réclamer les CTI. Par exemple, une «véritable» fiducie réclamerait les CTI si c'est elle qui a payé la TPS à l'égard des activités commerciales de la fiducie.

Par contre, le Ministère considère qu'une simple fiducie n'exerce pas d'activités commerciales et qu'elle n'a pas le droit de réclamer de CTI. Ce sont les bénéficiaires qui peuvent réclamer des CTI au titre de la TPS payée sur les dépenses relatives à leurs activités commerciales. Ces dépenses peuvent être engagées par la simple fiducie qui agit à titre de mandataire des bénéficiaires.

TRANSFERT DU TITRE AU FIDUCIAIRE ET DU FIDUCIAIRE

Les articles 268 et 269 de la Loi prévoient que lorsqu'une personne dispose des biens visés par une fiducie non testamentaire et que le fiduciaire distribue les biens de la fiducie aux bénéficiaires, la disposition ou la distribution des biens est réputée être une fourniture effectuée pour une contrepartie égale au produit de disposition des biens, déterminé en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Ces dispositions législatives s'appliquent, en général, à toutes les fiducies et font du transfert du titre de propriété du bénéficiaire au fiduciaire une fourniture taxable pour l'application de la TPS, à moins qu'une des dispositions d'exonération ne s'applique, ou les fournitures ne seraient autrement pas assujetties à la TPS. De même, si le titre de propriété des biens en fiducie est transféré au bénéficiaire, il peut s'agir d'une fourniture taxable.

L'alinéa 54(c)v) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* stipule que le transfert du *legal ownership* du bien en fiducie sans changement du *beneficial ownership* ne constitue pas une disposition de biens. Cette disposition ne s'applique pas à une simple fiducie.

Cependant, pour l'application de la TPS, les articles 268 et 269 de la Loi prévoient qu'il y a fourniture lorsqu'un bien, y compris la propriété en équité, est aliéné par un fiduciaire ou distribué aux bénéficiaires, même s'il ne s'agit pas d'une disposition aux fins de l'impôt sur le revenu. Néanmoins, dans la plupart des cas, la propriété en équité sans intérêt en équité aurait peu ou pas de valeur monétaire. La disposition de la propriété en équité d'une simple fiducie et le transfert du titre au bénéficiaire n'auraient habituellement aucune conséquence sur le plan de la TPS.

SUJETS RELATIFS À L'INSCRIPTION ET À L'ANNULATION DE L'INSCRIPTION PAR RAPPORT À LA POSITION DE L'ADMINISTRATION EN MATIÈRE DE SIMPLES FIDUCIES

Dans le cas d'une simple fiducie, le bénéficiaire sera tenu de s'inscrire et de déclarer la TPS à l'égard des fournitures relatives aux biens détenus en simple fiducie et aura jusqu'au 1^{er} janvier 1993 pour ce faire. L'inscription n'aura pas d'effet rétroactif.

En ce qui concerne les périodes antérieures au 1^{er} juin 1993, on n'imposera pas d'intérêts ni de pénalités aux bénéficiaires qui ont manqué de verser la taxe, si la simple fiducie était incorrectement inscrite et qu'elle déclarait la TPS, en autant que la simple fiducie a autrement satisfait aux exigences de la Loi relatives au versement de la taxe nette applicable. Par ailleurs, les bénéficiaires de biens détenus en simple fiducie qui se sont inscrits et qui ont déclaré la TPS depuis la création de la fiducie ou depuis le 1^{er} janvier 1991 seront considérés également

comme respectant la Loi. Une simple fiducie qui est actuellement inscrite et qui déclare la TPS à l'égard des fournitures relatives aux biens détenus en simple fiducie peut demander l'annulation de l'inscription. Une telle annulation entrerait en vigueur le jour où le bénéficiaire est inscrit.

Le ministre du Revenu national a le pouvoir discrétionnaire d'annuler une inscription, conformément au paragraphe 242(1) de la Loi.

DEVENIR UN INSCRIT OU CESSER DE L'ÊTRE

Les dispositions relatives à l'inscription et à l'annulation de l'inscription ne s'appliqueront pas lorsque le bénéficiaire s'inscrit et que la simple fiducie cesse d'être inscrite. Le Ministère modifie simplement sa politique de façon à ce qu'il y ait, à partir du 1^{er} janvier 1991, un changement quant à la personne qui est réputée détenir des biens en fiducie et exercer une activité commerciale relative aux biens en fiducie, et donc un changement quant à qui est tenu de s'inscrire aux fins de la Loi. Par conséquent, la modification de la politique ne provoquera pas les règles qui s'appliquent à l'inscription et à l'annulation de l'inscription, comme elles sont énoncées à l'article 171 de la Loi.

CHANGEMENT D'UTILISATION

L'inscription et l'annulation de l'inscription ne touchent généralement pas l'utilisation des biens détenus en simple fiducie.