

Décision de la Cour suprême du Canada dans Daishowa-Marubeni : Traitement fiscal des obligations de reboisement à la vente d'actifs de foresterie

Le 23 mai 2013

En bref

La Cour suprême du Canada (CSC) a tranché en faveur du contribuable dans l'affaire **Daishowa-Marubeni International Ltd. c. Sa Majesté la Reine** (DMI). La CSC a publié sa décision unanime aujourd'hui.

La Cour a conclu qu'aucun montant n'était inclus dans le produit de vente de tenures forestières de DMI (c.-à-d. le droit de coupe sur un terrain) après que deux acheteurs ont pris en charge les obligations futures de DMI de reboiser le terrain sur lequel elle avait précédemment coupé des arbres. Il s'agit d'une décision importante et positive pour les secteurs de la foresterie, des mines, des pipelines et du pétrole, où il est courant qu'un acheteur d'actifs productifs de pétrole ou de bois doive prendre en charge des obligations de reboisement ou de restauration. La CSC a soutenu que les coûts futurs étaient « inhérents » aux actifs transférés, ne constituaient pas une obligation existante distincte et n'étaient donc pas inclus dans le produit de vente.

En détail

Contexte

Là où l'obligation « stricte » d'un vendeur (p. ex. une dette hypothécaire ou des comptes à payer) est prise en charge par un acheteur à la vente d'un actif, il est clair que le vendeur doit inclure le montant de l'obligation prise en charge dans le produit de vente aux fins de l'impôt.

À savoir si c'est également le cas lorsque « l'obligation » prise en charge par le vendeur est une obligation éventuelle ou future n'avait pas été abordé précédemment par la CSC.

La position officielle de l'Agence du revenu du Canada (ARC) était que le vendeur doit inclure la juste « valeur » marchande d'une obligation éventuelle prise en charge dans le produit de vente, tout en soutenant par ailleurs que l'acheteur ne serait

pas en mesure d'inclure ce montant dans son coût relatif aux actifs achetés jusqu'à ce que le montant de l'obligation soit fixé avec certitude.

Dans l'affaire **DMI**, l'ARC a soutenu que lors de la vente de deux de ses scieries de bois de construction, DMI devait considérer comme élément de son produit de vente la réserve comptable pour les obligations futures estimatives de reboisement qui devait être

comptabilisée à son bilan en vertu des principes comptables. DMI a contesté cette position.

DMI a perdu sa cause devant la Cour canadienne de l'impôt (CCI) et la Cour d'appel fédérale (CAF). Cependant, à la CAF, il y a eu une forte opinion dissidente soutenant que l'obligation de satisfaire aux obligations de reboisement sur les tenures forestières acquises était « inhérente » aux tenures elles-mêmes, qu'elle diminuait simplement leur valeur et qu'aucun montant n'était inclus dans le produit de vente en ce qui a trait à l'accord de l'acheteur de satisfaire aux obligations de reboisement. Par conséquent, la réserve comptable n'était pas pertinente, peu importe que les parties aient convenu de son montant. L'avocat représentant le contribuable a réussi à obtenir une autorisation d'appel à la CSC.

La CSC a infirmé les décisions des tribunaux inférieurs et, se rangeant du côté de l'opinion dissidente de la CAF, a jugé que les obligations de reboisement de DMI étaient des coûts futurs qui étaient inhérents aux tenures et diminuaient simplement leur valeur. En conséquence, le fait que les acheteurs ont accepté de prendre en charge ces obligations n'a pas permis d'obtenir un produit de vente plus élevé. La CSC a également indiqué que cette approche éliminait l'asymétrie inhérente à l'approche de l'ARC.

Pourquoi cette décision est-elle importante?

Cette décision est particulièrement importante pour les sociétés du secteur des ressources parce que le reboisement, la restauration et les autres obligations environnementales futures sont généralement pris en charge à la vente d'actifs; en effet, la législation ou le régime de

réglementation exige souvent qu'ils soient pris en charge. (Un affidavit produit au nom d'une association du secteur des ressources naturelles indiquait que ses membres avaient de nouvelles cotisations exigibles totalisant plusieurs milliards de dollars concernant ces questions.)

La CSC avait l'occasion d'aborder la question plus large de savoir si tous les types d'obligations « éventuelles » prises en charge devraient être considérés en tant qu'élément du produit de vente (p. ex. les passifs des régimes de retraite non capitalisés et les avantages postérieurs au départ à la retraite) ou devraient être simplement considérés comme des coûts futurs qui ne sont pas considérés de façon appropriée comme élément du produit de vente. La CSC a conclu que dans le cas des tenures forestières, il n'y avait aucune obligation de nature absolue ou éventuelle prise en charge en raison de la nature « inhérente » des obligations de reboisement.

La CSC a indiqué qu'elle n'écarterait certainement pas la possibilité que des obligations associées à un droit de propriété puissent être incorporées à ce droit de propriété sans qu'une loi, un règlement ou une politique administrative ne restreigne expressément la possibilité pour une personne de vendre le droit de propriété sans transférer ces obligations à l'acheteur.

Il était alors inutile que la CSC examine la distinction entre les obligations éventuelles et absolues. Elle a cependant indiqué que la prise en charge d'un « futur » coût de réparation d'un actif ne ferait pas partie du produit de vente d'une personne, même si ce coût était absolu et non éventuel.

Bien que ces déclarations soient potentiellement très larges, la Cour n'a pas fourni d'orientations définitives sur le moment où une obligation sera « inhérente » à un actif et n'a pas non plus défini le coût « futur ». Ces questions, et la question connexe du traitement fiscal de la prise en charge d'autres types d'obligations, pourront éventuellement être examinées par une autre cour.

Finalement, bien que la CSC n'ait pas abordé la position de l'acheteur des tenures forestières, son analyse semble contradictoire avec la position déclarée de l'ARC selon laquelle les « obligations » prises en charge étaient des obligations éventuelles, qui faisaient partie du prix d'achat payé pour les actifs et devraient être capitalisées aux coûts des actifs quand les coûts ont réellement été engagés plutôt que déduites sur une base de comptabilité d'exercice.

Puisque la CSC a clairement indiqué qu'il n'y avait aucune obligation prise en charge, il est difficile de voir comment la politique de l'ARC selon laquelle un acheteur doit ajouter les montants dépensés (vraisemblablement seulement jusqu'à concurrence du montant de la réserve comptable au moment de l'achat) au coût des actifs acquis peut survivre à cette décision.

Logiquement, le critère normal relatif à la déductibilité devrait s'appliquer : les montants engagés par l'acheteur ont-ils pour objet de tirer un revenu, et donc déductibles au titre des charges d'exploitation courantes?

Parlons-en

Pour une discussion plus approfondie sur l'incidence potentielle de cette décision sur votre entreprise, veuillez communiquer avec :

Montréal

Alex Bearzatto
514 205-5207
alex.bearzatto@ca.pwc.com

Québec

Rémi Tremblay
418 691-2488
remi.tremblay@ca.pwc.com

Tax News Network (TNN) offre à ses membres de l'information canadienne et internationale, des analyses et des renseignements inédits pour les aider à prendre des décisions fiscales et commerciales éclairées.

À vous de l'essayer! www.ca.taxnews.com

Ces renseignements sont fournis à titre d'information seulement et n'ont pas pour objet de remplacer les conseils d'un professionnel.

© PricewaterhouseCoopers LLP/s.r.l/s.e.n.c.r.l., une société à responsabilité limitée de l'Ontario, 2015. Tous droits réservés.

PwC s'entend du cabinet canadien, et quelquefois du réseau mondial de PwC. Chaque société membre est une entité distincte sur le plan juridique. Pour obtenir de plus amples renseignements, visitez notre site Web à l'adresse www.pwc.com/structure.