**Sujet 10 : Société de personnes**

[1. Définition d’une société de personnes 537](#_Toc40785823)

[2. Calcul du revenu net d’une société 539](#_Toc40785824)

[2.1 Revenu net – Principes 539](#_Toc40785825)

[2.2 Exercice financier 541](#_Toc40785826)

[2.2.1 La situation de l’associé particulier 541](#_Toc40785827)

[2.2.2 La situation de l’associé corporatif 543](#_Toc40785828)

[2.3 La déduction pour amortissement 544](#_Toc40785829)

[2.4 Revenu de dividendes reçus par une société de personnes 548](#_Toc40785830)

[2.5 Dons de charité 549](#_Toc40785831)

[2.6 Gain en capital 549](#_Toc40785832)

[2.7 Crédit d’impôt pour contribution politique 550](#_Toc40785833)

[2.8 Salaires 550](#_Toc40785834)

[2.9 Dépense d’un associé 551](#_Toc40785835)

[2.10 Voiture fournie par la société de personnes 551](#_Toc40785836)

[2.11 Pertes reportées 551](#_Toc40785837)

[2.12 Gain du débiteur provenant d’un règlement de dettes 552](#_Toc40785838)

[2.13 Revenu étranger 553](#_Toc40785839)

[2.14 Exemple 554](#_Toc40785840)

[3. Calcul du prix de base rajusté de la participation 560](#_Toc40785841)

[3.1 Définition 560](#_Toc40785842)

[3.2 Calcul du PBR de façon sommaire 560](#_Toc40785843)

[3.3 Calcul détaillé du PBR de la participation dans une société de personnes acquise après 1971 560](#_Toc40785844)

[3.4 PBR négatif d’une participation 561](#_Toc40785845)

[4. Alternatives pour devenir membres d’une société de personnes 564](#_Toc40785846)

[4.1 Investir dans la société de personnes 564](#_Toc40785847)

[4.2 Acheter une partie du capital des anciens associés 564](#_Toc40785848)

[4.3 Apport de biens à la société de personnes – Règle générale 566](#_Toc40785849)

[4.4 Apport de biens à la société de personnes – Choix de 97(2) 568](#_Toc40785850)

[4.4.1 Conditions d’application 569](#_Toc40785851)

[4.4.2 Modalités du roulement du paragraphe 97(2) 570](#_Toc40785852)

[4.5 Résumé des différentes alternatives pour devenir membre d’une société de personnes 576](#_Toc40785853)

[5. Différentes façons de quitter une société de personnes 577](#_Toc40785854)

[5.1 Notions du droit civil préalables 577](#_Toc40785855)

[5.2 Par la vente de la participation à une tierce personne 578](#_Toc40785856)

[5.3 Par le rachat par la société de personnes de sa participation 579](#_Toc40785857)

[6. Société de personnes ayant cessé d’exister 581](#_Toc40785858)

[6.1 Remise des biens à la juste valeur marchande [98(1) et 98(2)] 581](#_Toc40785859)

[6.1.1 Généralités 581](#_Toc40785860)

[6.1.2 Conséquences fiscales pour la société de personnes 581](#_Toc40785861)

[6.1.3 Conséquences fiscales pour les associés 581](#_Toc40785862)

[6.2 Roulement en droits indivis [98(3)] 585](#_Toc40785863)

[6.2.1 Notions préalables 585](#_Toc40785864)

[6.2.2 Objectif 586](#_Toc40785865)

[6.2.3 Conditions d’application 587](#_Toc40785866)

[6.2.4 Conséquences fiscales pour la société de personnes 588](#_Toc40785867)

[6.2.5 Conséquences fiscales pour l’associé 588](#_Toc40785868)

[6.2.6 Transaction type de 98(3) 590](#_Toc40785869)

[7. Société en commandite 602](#_Toc40785870)

[7.1 Fonctionnement 602](#_Toc40785871)

[7.1.1 Définition 602](#_Toc40785872)

[7.1.2 Différences avec une société de personnes standard 602](#_Toc40785873)

[7.1.3 Le problème 602](#_Toc40785874)

[7.2 La fraction à risque 603](#_Toc40785875)

[7.3 Exemple 604](#_Toc40785876)

# 1. Définition d’une société de personnes

* La Loi de l’impôt canadienne ne contient aucune définition relativement à l’expression « société de personnes » (ci-après « société »).
	+ Ce n’est pas un contribuable
	+ Ce n’est pas une détention en copropriété
	+ Ce n’est pas une coentreprise.
* Nous devons donc nous référer au droit législatif en vigueur dans la province où se situe l’exploitation de l’entreprise. Au Québec, il s’agit du *Code civil du Québec* (Code civil).
* Selon l’article 2186 du Code civil, les éléments suivants sont essentiels à l’existence d’une société.
	+ Deux ou plusieurs personnes ayant la volonté d’agir en associé.
	+ S’associe pour exploiter une entreprise dans le but de faire un profit.
	+ Chacun fournissant son apport : bien, crédit, habileté et industrie.
	+ Chacun ayant droit à une participation dans les profits.
* Maintenant que nous connaissons la définition du Code civil, qu’est-ce qu’une société de façon plus précise?
	+ C’est un véhicule qui sert à **compiler des revenus**
	+ Ces revenus **conservent** leurs **caractéristiques (nature)** entre les mains des associés [Principe de conduit]
	+ C’est là qu’ils sont imposés

**Associé 1 Associé 2 Inclusion du revenu**

 **Attribution du revenu**

 **Calcul du revenu**

# 2. Calcul du revenu net d’une société

## 2.1 Revenu net – Principes

* L’article 96 LIR crée une série de présomption.
* Il stipule que le revenu net (art. 3) d’une société se calcule comme si :
	+ elle était une personne distincte résidant au Canada [96(1)a)]
	+ son année d’imposition était son exercice financier [96(1)b)]
	+ chacune de ses activités était exercée par elle. [96(1)c)]
* Par la suite, il faut faire l’attribution du revenu net aux associés
	+ Attribution du revenu (perte) de chaque source aux associés selon leur % de participation.
		- Chaque revenu conserve son identité dans les mains de l’associé [Principe de conduit] [96(1)f)]
		- **Les associés doivent donc inclure** **dans leur revenu**, le gain ou la perte en capital, le revenu de bien ou le revenu d’entreprise tiré de la société de personnes.
	+ Moment de l’imposition : Le montant de revenu attribué est imposé dans l’année d’imposition de l’associé au cours de laquelle l’exercice financier de la société s’est terminé [96(1)f)]
* En résumé
	+ Calcul du revenu net au niveau de la société
	+ DPA et provisions permises par la LIR au niveau de la société
	+ Attribution par source [Principe de conduit]
	+ Calcul du revenu imposable au niveau des associés 🡪 toutes les déductions
	+ Le revenu attribué n’est pas un retrait
	+ Aucune déclaration d’impôt à produire pour la société.
		- On pourrait conclure en disant que la société constitue un contribuable distinct aux fins du **calcul du revenu net seulement**. Une fois que le revenu net est identifié, la société agit en tant que conduit pour les associés dans les proportions établies en vertu de la convention de société.

**Exemple**

La société ABC comprend 3 associés qui partagent également les profits et les pertes. Voici les résultats de l’an 1 :

 Revenu d’entreprise 21 000

 Revenu de biens (intérêts) 3 000

 Gain en capital 18 000

 M.A M.B M.C

1/3

1/3

1/3

Société ABC

Chacun des associés devra inclure dans le calcul de son revenu :

3a) Revenu d’entreprise (21 000 × 1/3) 7 000

 Revenu de biens (intérêts) (3 000 × 1/3) 1 000

3b) GCI (18 000 × 50 % × 1/3) 3 000

## 2.2 Exercice financier

### 2.2.1 La situation de l’associé particulier

* L’exercice d’une société de personnes dont un **particulier** est un associé au cours de l’année **doit** avoir une fin d’exercice au 31 décembre [249.1(1)b)]
* La même règle s’applique à une **« société professionnelle » par actions** qui exploite une pratique professionnelle d’un comptable, dentiste, avocat, notaire, médecin, vétérinaire ou d’un chiropraticien qui est associée d’une société de personnes.
* Méthode facultative (art. 34.1)
	+ Tous les associés doivent être des particuliers
	+ Choix en la forme prescrite [249.1(4)] d’un exercice autre que le 31 décembre
	+ Rajout au revenu d’entreprise d’un « revenu supplémentaire », pour la période allant de la fin de l’exercice au 31 décembre égal à [34.1(1)] :

(A – B) × C / D

A = Revenu de la société tiré de l’entreprise pour l’exercice

B= *Non traité*

C = Nombre de jours entre la fin de l’exercice et le 31 décembre

D = Nombre de jours de l’année qui tombent dans l’exercice se terminant dans l’année.

* + Le « revenu supplémentaire » est déduit l’année d’imposition suivante [34.1(3)]

|  |
| --- |
| **EXERCICE 10-1 : Exercice financier méthode facultative** |

Jean et Kim sont associés dans la société de personnes Publicorps SENC. L’exercice financier de la société de personnes se termine le 28 février de chaque année. Publicorps a donc utilisé la méthode facultative pour le calcul de son revenu depuis 1995. Les associés partagent les profits à parts égales. Les revenus des exercices financiers de la société de personnes sont de 100 000 $ pour 20WW et de 130 000 $ pour 20XX. Pour 20VV, Jean a ajouté un revenu additionnel estimé de 51 000 $ à sa déclaration.

**On demande :** Déterminez les montants qui devront être inclus dans la déclaration de Jean pour les années 20WW et 20XX?

 Jean Kim

Publicorps SENC

50 %

50 %

Année civile

Année civile

20XX

20WW

28-02-20WW

28-02-20XX

Exercice

306 jours

**SOLUTION DE L’EXERCICE 10-1**

**Pour 20WW**

Revenu de l’exercice se terminant le 28 février 20WW 50 000 $

Plus : Revenu additionnel d’entreprise estimé pour 20WW

 50 000 $ x 306/365 = + 41 918

Moins : Revenu additionnel d’entreprise estimé de 20VV - 51 000

Revenu d’entreprise de Jean pour 20WW 40 918 $

**Pour 20XX**

Revenu de l’exercice se terminant le 28 février 20XX 65 000 $

Plus : Revenu additionnel d’entreprise estimé pour 20XX

 65 000 $ x 306/365 = + 54 493

Moins : Revenu additionnel d’entreprise estimé de 20WW - 41 918

Revenu d’entreprise de Jean pour 20XX 77 575 $

### 2.2.2 La situation de l’associé corporatif

* Certaines règles spécifiques sont applicables, mais elles sont trop poussées pour le cadre du cours.

## 2.3 La déduction pour amortissement

* **La déduction pour amortissement doit être prise au niveau de la société.**
* Toute **récupération** de déduction pour amortissement se fera dans le calcul du revenu de la société et le même principe s'appliquera pour une perte finale. **La récupération prend toujours la nature du revenu contre lequel la déduction pour amortissement a été réclamée.**
* Si l'année d'imposition de la société est de moins de 12 mois, la déduction pour amortissement pouvant être déduite doit être calculée au **prorata** du nombre de jours de l'année d'imposition.
* La déduction pour amortissement permise dans l'année où un bien est acquis (notion de mise en service) est majoré de 50 %[[1]](#footnote-1) (pour atteindre 150 %). Cette règle s'applique aussi aux biens amortissables acquis par une société, **sauf lors d'une acquisition dans le cadre d'un roulement**.
* La règle de passation en charges immédiate (DPA de 100 %) pour les biens acquis à compter du 19 avril 2021 (et avant 2024) s’applique à certaines sociétés de personnes[[2]](#footnote-2) (**non traité dans le présent chapitre** vu la nature temporaire de la mesure).
* Les sociétés sont elles aussi régies par les règlements qui prévoient qu'**aucune perte** ne peut être créée ni augmentée par une dépense d'**amortissement fiscal** lorsque le revenu découle d'un **bien locatif**. Les associés peuvent aussi être limités dans la déduction pour amortissement qu'ils peuvent déduire relativement à un immeuble locatif qu'ils détiennent personnellement si la société subit des pertes à ce titre. [R1100(11)]

|  |
| --- |
| **EXERCICE 10-2 : Revenu de location. Permet de revoir le traitement fiscal étudié dans un cours précédent.** |

**Situation 1 :** La société AB a du revenu d'entreprise net de 8 000 $, un revenu de loyer net avant amortissement de 10 000 $ et une déduction pour amortissement maximum de 3 000 $ pour l'année. Les biens locatifs sont dans la catégorie 1, 4 %. L'associé a droit à 50 % des revenus et de plus, possède personnellement un immeuble à logements avec lequel il subit une perte locative de 8 000 $ avant amortissement.

**Calcul du revenu net de la société :**

 Revenu d'entreprise 8 000 $

 Revenu net de loyer 10 000 $

 Moins : DPA 3 000 7 000

 15 000 $

**Part de l'associé A (50 %):**

 Revenu d'entreprise 4 000 $

 Revenu de bien locatif 3 500 $

**Calcul du revenu de l'associé A.**

 Revenu d'entreprise 4 000 $

 Revenu net de location (société) 3 500 $

 Perte nette de location (personnelle) - 8 000 - 4 500

 Perte autre qu'en capital 500 $

**N.B.** La DPA personnelle ne peut réduire le revenu net de location de la société, si le revenu locatif total est déjà à perte.

 Il faut appliquer la perte locative sur les biens détenus personnellement et ensuite l'amortissement, s'il y a lieu.

**Situation 2 :** Même donnée que la situation 1, sauf : Revenu locatif de la société 1 000 $, revenu de loyer personnel de A 14 000 $ et DPA maximale pour A personnellement 10 000 $.

|  |
| --- |
| **Calcul du revenu net de la société** |

 Revenu d'entreprise 8 000 $

 Revenu net de location 1 000 $

 Moins : DPA 1 000 - 0

 8 000 $

**Calcul de revenu net de l'associé A**

 Revenu d'entreprise, part dans la société (50%) 4 000 $

 Revenu net de location (société) - 0

 Revenu net de location personnel 14 000 $

 Moins : DPA 10 000 4 000

 Revenu net de A 8 000 $

**N.B.** On ne peut utiliser l'amortissement non réclamé dans la société pour annuler une partie du revenu net de location sur les biens personnels.

**Situation 3 :** Même donnée que la situation 1, sauf : Perte locative de la société 6 000 $, revenu de loyer personnel de A 9 000 $ et DPA maximale pour A personnellement 10 000 $.

**Calcul du revenu net de la société**

 Revenu d'entreprise 8 000 $

 Revenu net de location (perte) - 6 000 $

 Moins : DPA nil - 6 000

 Revenu net de la société 2 000 $

**Calcul du revenu net de l'associé A**

 Revenu d'entreprise, part dans la société (50 %) 4 000 $

 Perte de location (société) (50 %) - 3 000 $

 Revenu de location personnel 9 000

 6 000

 Moins : DPA personnelle 6 000 - 0

 Revenu net de A 4 000 $

**N.B.** La perte sur les biens de la société vient réduire le montant maximum de DPA déductible sur les revenus personnels.

**Situation 4 :** Même donnée que la situation 1, sauf : Revenu locatif de la société 5 000 $, revenu locatif personnel de A 9 000 $ et DPA maximale pour A 10 000 $.

**Calcul du revenu net de la société**

 Revenu d'entreprise 8 000 $

 Revenu locatif 5 000 $

 Moins : DPA de la société - 3 000

 2 000

 Revenu net de la société 10 000 $

**Calcul du revenu net de l'associé A**

 Revenu d'entreprise, part dans la société 4 000

 Revenu locatif (société 50%) 1 000 $

 Revenu locatif personnel 9 000

 10 000

 Moins : DPA personnelle 10 000 - 0

 Revenu net de A 4 000 $

**NB:** On peut appliquer contre le revenu net de société après amortissement, l'amortissement qui ne pouvait pas être déduit, étant donné que les revenus personnels ne sont que de 9 000$.

## 2.4 Revenu de dividendes reçus par une société de personnes

* Attribution du dividende brut, au % de participation
* Attribution des dépenses pour le gagner
* **Majoration** et **dégrèvement** (crédit d’impôt) au niveau des associés particuliers sur le **dividende brut attribué**.
* Déduction en vertu de l’article 112 au niveau des associés corporatifs.

**Exemple**

Jacques Demers et RDS inc. exploitent une entreprise par le biais d’une société de personnes. Les associés se partagent en parts égales les profits et les pertes.

La société de personnes a effectué un emprunt (10 % intérêt) afin de procéder à l’acquisition de sociétés canadiennes imposables.

La société de personnes a reçu des dividendes autres que déterminés de 16 000 provenant de l’acquisition des sociétés canadiennes imposables.

Jacques Demers RDS inc.

SENC

50 %

50 %

Calcul du revenu de la société de personnes

 Revenu – dividendes (non majorés) 16 000

 Intérêts (10 000 × 10 %) - 1 000

 Revenu net 15 000

 **Jacques**

 **Demers RDS inc.**

Dividendes reçus 8 000 8 000

Majoration (15 %) 1 200

 9 200

Moins intérêts (500) (500)

Revenu net 8 700 7 500

Déduction dans le revenu imposable [112(1)] (8 000)

Crédit pour dividendes (9,00 % × 9 200) (828 $)

## 2.5 Dons de charité

* **Crédit d’impôt** dans le calcul de l’impôt à payer pour l’associé particulier [118.1(8)]
* **Déduction** dans le calcul du revenu imposable pour l’associé corporatif [110.1(4)]
* Attribution au % de sa participation
* Aucune déduction pour la société de personnes
* Considéré comme un retrait pour l’associé dans le calcul du PBR de sa participation [53(2)c)iii)]

## 2.6 Gain en capital

* Attribution des gains en capital **imposables** (50 %)
* Attribution des pertes en capital **déductibles** (50 %)
* Se combine donc aux gains ou pertes en capital personnel de l’associé.

## 2.7 Crédit d’impôt pour contribution politique

* Jusqu’au 12 décembre 2006, les contributions politiques des sociétés de personnes étaient attribuées aux associés selon la part respective de chacun d’eux. [Anciennement 127(4.2) LIR maintenant abrogé]
	+ Ces contributions qui leur étaient attribuées étaient ajoutées aux autres contributions de l’associé.
* Depuis le 1er janvier 2007, à la suite de l’abrogation du paragraphe 404.1(1) de la *Loi électorale du Canada*, les sociétés de personnes ne peuvent pas verser de contribution en tant que société.
* Le reçu doit donc mentionner le nom de chaque associé participant au don et le montant de la contribution versée par chacun. Chaque associé bénéficiera alors du crédit prévu au paragraphe 127(3) LIR.[[3]](#footnote-3)

## 2.8 Salaires

* Il est **impossible** de faire un paiement de salaire à un associé.
	+ Ce montant ne constitue pas une dépense, mais plutôt un retrait
	+ Extrait de la Nouvelle technique #30 du 21 mai 2004
		- « À notre avis, le fait pour un associé de recevoir un revenu d'emploi d'une société de personnes serait incompatible avec les rapports juridiques qui définissent une société de personnes (c.-à-d. la relation qui existe entre des personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice). Autrement dit, l'associé participe à l'exploitation de l'entreprise de la société de personnes et n'est pas son employé. »
* La société de personnes peut payer un salaire à un conjoint d’un associé.
	+ Le salaire doit être raisonnable dans les circonstances.

## 2.9 Dépense d’un associé

* Un contrat de société peut exiger que certaines dépenses engagées par un associé (dépenses d’auto, publicité) soient personnellement payées par chacun des associés.
* Les dépenses sont déductibles contre sa part des revenus de la société
	+ Effectuées dans le but de gagner sa part du revenu de la société de personnes
	+ Les dépenses doivent être raisonnables (art. 67)
	+ Non remboursées par la société de personnes
	+ Frais de représentation déductibles à 50 % (art. 67.1)
	+ Dépenses encourues au cours de l’exercice financier de la société de personnes
	+ Intérêts payés sur un emprunt effectué en vue d’obtenir une participation dans la société de personnes **sont déductibles.**

## 2.10 Voiture fournie par la société de personnes

* Inclusion dans le revenu de l’associé d’un montant égal à l’avantage imposable pour droit d’usage et celui lié aux frais de fonctionnement (comme un employé). [12(1)y)]

## 2.11 Pertes reportées

* Concept inapplicable, car la société de personnes ne dispose pas de revenu imposable.
* Les pertes de la société sont attribuées aux associés.

## 2.12 Gain du débiteur provenant d’un règlement de dettes

* Rappelons-nous l’ordre de réduction des attributs fiscaux du débiteur [80(2)c)]
	+ Réduction des PAC, PA et PAR [80(3)]
	+ Réduction des PCN [80(4)]
	+ Réduction des FNACC des biens amortissables [80(5)]
	+ Réduction du PBR des biens non amortissables [80(9)]
	+ Réalisation présumée d’un gain en capital pour éponger les pertes en capital réalisées dans l’année (s’il y a lieu) [80(12)]
	+ Inclusion à 50 % du solde restant (revenu d’entreprise ou de biens, dépendamment de la nature des activités pour laquelle la dette a été contractée) [80(13)]
* Une société de personnes est un véhicule qui sert à compiler des revenus. Ils sont par la suite attribués aux associés.
	+ Par conséquent, la société de personnes n’a pas de PAC, PA, PAR ou PCN. Le calcul du revenu imposable et de l’impôt à payer s’effectue au niveau des associés.
	+ Par conséquent, elle ne pourra pas réduire ces éléments.
* **80(12)** « Réalisation présumée d’un gain en capital pour éponger les pertes en capital réalisées dans l’année (s’il y a lieu) » **ne s’applique pas aux sociétés de personnes**.
* **80(13)** dicte l’inclusion à 100 % du solde restant (et non pas 50 %) **dans le cadre d’une société de personnes**.
* Voici l’ordre de réduction des attributs fiscaux dans le cadre d’une société de personnes :
	+ Réduction des FNACC des biens amortissables [80(5)]
	+ Réduction du PBR des biens non amortissables [80(9)]
	+ Inclusion à 100 % du solde restant (revenu d’entreprise ou de biens, dépendamment de la nature des activités pour laquelle la dette a été contractée) [80(13)]
		- Ce sont plutôt les associés qui l’appliqueront à l’encontre de leurs propres attributs fiscaux. [80(15)]

## 2.13 Revenu étranger

* Attribution du revenu brut
* Attribution des dépenses
* Attribution de l’impôt étranger au % de leur participation
* Dégrèvement (crédit d’impôt) de 126(1) et (2) au niveau des associés

## 2.14 Exemple

Serge[[4]](#footnote-4), un célibataire, participe à 50 % dans les profits de SER-VICE Enr, une société de personnes. Voici les résultats d’exploitation de la société de personnes pour l’exercice terminé le 31 décembre 20XX :

Ventes 500 000

Coût des ventes :

 Stocks du début 30 000

 Achats 200 000

 230 000

 Stocks de la fin 50 000 180 000

Bénéfice brut 320 000

Frais d’exploitation :

 Salaires 50 000

 Frais d’administration 80 000

 Publicité 10 000

 Taxes et permis 4 100

 Amortissement (même que la DPA) 15 900

 Dons de bienfaisance 10 900 170 900

Bénéfice d’exploitation 149 100

Autres revenus :

 Profit sur vente d’actions **(Note 1)** 9 000

 Dividendes en capital non imposable 20 000

 Dividendes déterminés de SCI **(Note 2)** 10 000

 Intérêts étrangers **(Note 3)** 1 000

 Perte de location **(Note 4)** (5 000) 35 000

Bénéfice net 184 100

**Note 1 :** Le profit sur vente d’actions a été calculé à partir des renseignements suivants :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **A Ltée** | **B Ltée** |
| PBR | 20 000 | 15 000 |
| Prix de vente | 36 000 | 9 500 |
| Frais de vente | 1 000 | 500 |

**Note 2 :** Le montant de 10 000 $ représente le montant net, car des intérêts de 2 000 $ ont été payés sur un emprunt effectué pour gagner les dividendes de 12 000 $.

**Note 3 :** Le montant de 1 000 $ représente le montant brut. Un impôt brut de 150 $ a été déduit à la source dans le pays étranger.

**Note 4 :** La perte de location a été calculée de la façon suivante :

 Revenu brut de location 20 000

 Dépenses d’opération (22 000)

 Perte de location avant amortissement comptable (2 000)

 Amortissement comptable (3 000)

 Perte de location (5 000)

 La déduction pour amortissement maximale disponible sur cet immeuble locatif est de 4 000 $.

Voici d’autres renseignements pertinents sur les activités de Serge durant l’année 20XX :

* Il a disposé d’immobilisations au cours de l’année, ce qui a eu pour effet de lui faire subir une perte en capital de 9 000 $.
* Il a encouru des dépenses de représentation pour une somme de 4 000 $. Ces dépenses ont été encourues pour promouvoir les ventes de l’entreprise et n’ont pas été remboursées par la société de personnes.
* Il a payé des intérêts de 4 000 $ sur un emprunt effectué pour acquérir sa participation dans la société de personnes SER-VICE Enr.
* Il possède un immeuble locatif dont les résultats d’opération sont les suivants :

Revenu brut de location 15 000

Dépenses d’opération (12 000)

Revenu net de location 3 000

Les dépenses d’opération ne comprennent pas l’amortissement comptable. La déduction pour amortissement maximale disponible sur cet immeuble locatif est de 5 000 $. Serge réclame toujours le maximum de la déduction pour amortissement.

**TRAVAIL À FAIRE :**

Calculez le revenu net, le revenu imposable et l’impôt à payer de Serge pour l’année 20XX.

**Calcul des revenus de SER-VICE Enr. selon les différentes sources**

Revenu d’entreprise

 Bénéfice d’exploitation comptable 149 100

 Ajouter : Dons de bienfaisance 10 900

 Revenu d’entreprise pour fins fiscales 160 000

Gain en capital

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **A Ltée** | **B Ltée** |
| Produit de disposition | 36 000 | 9 500 |
| Déduire : PBR | -20 000 | -15 000 |
|  Frais de vente | -1 000 | -500 |
| Gain (perte) en capital | 15 000 | -6 000 |
| GCI | 7 500 |  |
| PCD |  | -3 000 |

Dividendes non imposables

 Montant reçu 20 000

Dividendes déterminés de SCI

 Montant brut 12 000

 Intérêts payés (2 000)

Intérêts étrangers

 Revenu étranger brut 1 000

 Impôt étranger payé 150

Perte de location

 Perte de location comptable (5 000)

 Ajouter : amortissement comptable 3 000

 Perte de location avant DPA (2 000)

 Déduire : DPA permise 0

 Perte de location pour fins fiscales (2 000)

Après avoir déterminé les différents éléments pour fins fiscales, SER-VICE Enr. doit attribuer à Serge la fraction qui lui revient et lui donner tous les détails pertinents afin qu’il puisse en tenir compte dans sa déclaration de revenus. Il se voit attribuer **50 % de tous les éléments calculés précédemment**, soit :

 Revenu d’entreprise 80 000

 Dons de bienfaisance 5 450

 Gain en capital imposable 3 750

 Perte en capital déductible (1 500)

 Dividendes non imposables 10 000

 Dividendes imposables bruts 6 000

 Intérêts payés 1 000

 Intérêts étranger brut 500

 Impôt étranger payé 75

 Perte de location (1 000)

Ayant obtenu ces renseignements, Serge doit les inclure dans sa déclaration de revenus personnelle en plus des éléments provenant de ses propres transactions :

3a) Revenu d’entreprise de SER-VICE Enr. 80 000

 Déduire : Frais de représentation 4 000

 Moins : partie non ded.

 selon 67.1 (50 %) (2 000)

 2 000

 Intérêt sur emprunt 4 000 (6 000) 74 000

 Dividendes déterminés de SCI 6 000

 Ajouter : majoration (38 %) 2 280

 8 280

Déduire : intérêts payés (1 000) 7 280

Revenu d’intérêt étranger 500

Revenu de location

 - provenant de SER-VICE Enr. (1 000)

 - personnel 3 000

 2 000

 Déduire : DPA maximale (2 000) 0

 81 780

3b) GCI 3 750

 PCD

 - provenant de SER-VICE Enr. (1 500)

 - personnelle (1/2) (4 500)

 (2 250) 0

**Revenu net de l’année 20XX** 81 780

 Déduction dans le calcul du revenu imposable

 Aucune déduction permise 0

**Revenu imposable de l’année 20XX** 81 780

**Calcul de l’impôt à payer**

 Impôt à payer :

 53 359 × 15 % 8 004

 (81 780 – 53 359) × 20,5 % 5 826 13 830

 Déduire :

 Crédit d’impôt personnel de base (15 000 × 15 %) (2 250)

 Crédit d’impôt pour dons de bienfaisance,

 (200 × 15 %) 30

 **(+)**

 33 % × moindre de :

 1) 5 450 – 200 = 5 250

 2) RI (81 780) excède 235 675 = 0 0

 **(+)**

(5 450 – 200) × 29 % 1 523 (1 553)

 Crédit d’impôt pour dividendes

 15 % × 8 280 (1 242)

Impôt fédéral de base 8 785

Abattement pour les résidents du Québec : 16,5 % × 8 785 (1 450)

 7 335

 Crédit d’impôt étranger

 Le moindre de :

 - impôt étranger payé 75

 - 500 × (8 785 + 1 242 – 1 450) 52 (52)

 81 780

**Impôt fédéral à payer pour 20XX**  7 283

Rappelons la formule :

Revenu de biens étranger de l’année

Revenu de l’année (article 3)

×

(IFB + crédit impôt div. – Abattement du Qc.)

# 3. Calcul du prix de base rajusté de la participation

## 3.1 Définition

* Une participation dans une société de personnes représente un **« bien en immobilisation »**, c’est-à-dire un bien dont la disposition entraîne un gain ou une perte en capital.

## 3.2 Calcul du PBR de façon sommaire

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Coût d’acquisition | Ajouter 53(1)(e) | Déduire 53(2)(c) |
|  | Mise de fonds | Retraits |
|  | Revenus | Pertes |
|  | Revenus exemptés | Dispositions partielles de la participation |

## 3.3 Calcul détaillé du PBR de la participation dans une société de personnes acquise après 1971

Coût initial de la participation

Plus : Ajustements de 53(1)(e), c’est-à-dire la part de l’associé (%) dans :

* **Le revenu net fiscal de la société de personnes** (en tenant compte du dividende non majoré), incluant :
	+ 100 % des gains en capital
* **Tout dividende reçu à même le CDC d’une société payeuse**
* **Apport de capital additionnel**
* **Ajustement de l’article 97 (SC – CAP)**

Moins : Ajustements de 53(2)(c), c’est-à-dire la part de l’associé (%) dans :

* **Les pertes fiscales de la société de personnes** (en tenant compte du dividende non majoré), incluant :
	+ 100 % des pertes en capital
* **Don de charité** effectuée par la société de personnes
* **Ajustement de l’article 97 (CAP – SC)**
* **Retraits de capital effectués**
* **Disposition partielle**

## 3.4 PBR négatif d’une participation

* Le PBR négatif d’une participation dans une société de personnes n’entraîne pas de gain en capital immédiat [98(1)c)] à moins que la participation n’ait été disposée (du vivant ou au décès).
	+ L’exception provient de l’alinéa 40(3)a) qui exclut l’alinéa 53(2)c) de son application. L’alinéa 53(2)c) étant les ajustements négatifs au PBR d’une participation dans une société de personnes.

|  |
| --- |
| **EXERCICE 10-3 : Détermination du PBR d’une participation** |

Mme Diane a une participation de 40 % dans la société de personnes XYZ enr. dont l'exercice financier se termine le 31 décembre de l’année courante. Le PBR de la participation de Mme Diane au 31 décembre de l’année précédente était 40 000 $.

Voici un résumé des transactions de XYZ enr. pour l’année courante :

 Revenu net d'entreprise 52 000 $

 Gain en capital (100 %) 18 000

 Dividendes reçus 12 000

 Revenu étranger brut 2 000

 Dividendes sur CDC 8 000

 Apport de capital de Mme Diane 10 000

 Retraits de Mme Diane 27 000

 Perte en capital (100 %) 10 000

 Dons de charité 3 000

**ON DEMANDE :**

Déterminez le prix de base rajusté de la participation dans la société de personnes XYZ enr. de Mme Diane au 31 décembre l’année courante.

 Inconnu Diane

40 %

XYZ enr.

PBR = 40 000

60 %

**SOLUTION DE L'EXERCICE 10-3**

Calcul du PBR de la participation de Mme Diane au 31 décembre l’année courante :

 PBR au 31 décembre de l’année précédente 40 000 $

 **Ajouter : 53(1)e)**

 Part des revenus de la société

 Revenu d'entreprise 40 % x 52 000 $ 20 800 $

 Gain en capital 40 % x 18 000 $ 7 200

 Dividendes 40 % x 12 000 $ 4 800

 Revenu étranger brut 40 % x 2 000 $ 800 33 600

 Dividendes sur CDC 40 % x 8 000 $ 3 200

 Apport de capital 10 000

 Sous-total 86 800

 **Déduire : 53(2)c)**

 Perte en capital 40 % x 10 000 $ - 4 000

 Dons de charité 40 % x 3 000 $ - 1 200

 Retraits -27 000

PBR au 31 décembre de l’année courante. 54 600 $

# 4. Alternatives pour devenir membres d’une société de personnes

## 4.1 Investir dans la société de personnes

* Le **PBR** du nouvel associé est le **prix payé**

**Exemple :**

M.A investi la somme de 30 000 $ pour avoir droit à une participation de 30 % dans la société de personnes ABC.

Le PBR de sa participation sera de 30 000 $ [53(1)e)(iv)]

 Inconnu M.A

30 %

ABC

PBR = 30 000

70 %

## 4.2 Acheter une partie du capital des anciens associés

* Acheteur
	+ PBR = prix payé
* Vendeur
	+ PD – PBR = GC ou PC

|  |
| --- |
| **EXERCICE 10-4 : Exemple de l’aspect technique de la transaction** |

La société de personnes MN a deux associés : Manon et Nancy. Le prix de base rajusté de leur participation dans la société est respectivement de 40 000 $ et 50 000 $.

Manon et Nancy vendent à Karl un intérêt de 30 % dans la société pour une contrepartie de 17 000 $ chacun.

**ON DEMANDE :**

Quels sont les effets de cette transaction pour K, M et N?

**AVANT**

 Manon Nancy

PBR = 40 000

50 %

MN

PBR = 50 000

50 %

**SOLUTION DE L'EXERCICE 10-4**

**Effet pour Karl**

 Le PBR de sa participation est de 34 000 $ (17 000 + 17 000)

**Effet pour Manon et Nancy**

 Calcul du gain en capital  **Manon**   **Nancy**

 Prix de vente 17 000 $ 17 000 $

 Moins : Prix de base rajusté (40 000 $ x 30 %) = 12 000

 Prix de base rajusté (50 000 $ x 30 %) = 15 000

 Gain en capital 5 000 $ 2 000 $

 Prix de base rajusté de la participation dans la société

 Manon (40 000 $ - 12 000 $) = 28 000 $

 Nancy (50 000 $ - 15 000 $) = 35 000 $

 Karl (prix payé) = 34 000 $

**APRÈS**

 Manon Karl Nancy

PBR = 34 000

MN

30 %

PBR = 35 000

PBR = 28 000

35 %

35 %

## 4.3 Apport de biens à la société de personnes – Règle générale

* La transaction est réputée s’effectuer à la JVM [97(1)]
	+ Vendeur
		- Vente de l’apport à la JVM (calcul de GC, récupération de DPA, etc.)
		- Acquisition d’une participation à un coût égal à la JVM des biens cédés.
	+ Société de personnes (acquéreur)
		- Coût d’acquisition pour la société de personnes : JVM du bien reçu
		- Coût d’acquisition pour la société de personnes de **biens amortissables**, attention à l’application de **13(7)e)** qui traite de l’acquisition de bien amortissable auprès d’une personne ayant un lien de dépendance.

Reçoit une participation

PBR = JVM Apport

Apport

Société de personne

Vendeur

|  |
| --- |
| **EXERCICE 10-5 : Exemple de l’aspect technique de la transaction** |

Benoît Brunet souhaite devenir associé de la société de personnes RDS. Il va donc transférer les biens suivants en échange d’une participation dans la société de personnes :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **CC** | **PBR** | **JVM** | **FNACC** |
| Terrain | - | 20 000 | 50 000 | - |
| Édifice | 200 000 | - | 300 000 | 150 000 |

Quelles sont les conséquences fiscales de ces transferts pour Benoît Brunet et la société de personnes RDS.

Édifice

JVM : 300 000

CC : 200 000

FNACC : 150 000

Terrain

JVM : 50 000

PBR : 20 000

RDS

Benoît Brunet

Reçoit une participation

PBR = JVM Apport

PBR = 350 000

**SOLUTION DE L'EXERCICE 10-5**

**Conséquences pour Benoît Brunet**

Vente du terrain

 PD 50 000

 PBR (20 000)

 GC 30 000

 GCI 15 000

Vente de l’édifice

 PD 300 000 FNACC 150 000

 PBR (200 000) Moins : le moindre de

 GC 100 000 CC : **200 000** (200 000)

 GCI 50 000 PD : 300 000

 Récup. amort. 50 000

Benoît Brunet doit inclure les GCI ainsi que la récupération d’amortissement dans sa déclaration d’impôt personnel.

PBR de la participation = JVM de l’apport = 350 000 $

**Conséquences pour la société de personnes RDS**

Terrain : PBR = 50 000

Édifice : CC aux fins de l’amortissement = 300 000

 PBR = 300 000

## 4.4 Apport de biens à la société de personnes – Choix de 97(2)

* Comme pour les sociétés par actions à 85(1), la Loi de l’impôt sur le revenu **prévoit un mécanisme de roulement** lorsqu’un associé apporte des biens dans la société de personnes [97(2)]

Transfert de biens sur la base d’un roulement fiscal semblable à 85(1)

Société de personnes

Choix d’une SC

Vendeur

Reçoit une participation (à moins qu’il soit déjà un associé)

Peut aussi recevoir une contrepartie autre qu’une participation

### 4.4.1 Conditions d’application

* Formalités à respecter quant au choix du par. 97(2) :
	+ La société de personnes est canadienne (art. 102). Tous les associés résident au Canada
	+ Formulaire T2059 signé par tous les associés.
	+ Selon 96(3), lorsqu’un associé est mandaté pour agir au nom de tous les associés, il peut exercer le choix seul.
	+ Délai de production : à la première des dates auxquelles l’un des associés doit produire sa déclaration d’impôt pour l’année de l’associé au cours de laquelle a eu lieu la transaction [96(4)]
* Production tardive [96(5) et 96(6)]
	+ Maximum 3 ans après la date normale et paiement de la pénalité
	+ Pénalité = le moindre de :
		- ¼ × 1 % × (JVM du bien – SC) × nombre de mois (ou partie de mois) de retard
		- 100$/mois (max. 8 000 $, 5 000 $ au Québec)
	+ Choix au-delà de la période maximale de 3 ans
		- possible si l’ARC juge que cela est juste et équitable de le faire [96(5.1)]
		- Paiement de la pénalité

### 4.4.2 Modalités du roulement du paragraphe 97(2)

* Règles de roulement prévues aux alinéas 85(1)a) à f) s’appliquent avec les adaptations nécessaires.
* Notion d’avantage conféré toujours applicable

JVM de la contrepartie reçue

* + JVM du bien transféré > + élevé

Somme convenue

ET

Qu’il est raisonnable de considérer cet excédent, ou partie de cet excédent, comme un avantage conféré à une personne liée

* + Le montant de l’avantage doit être ajouté à la SC
* Somme convenue (choix)
	+ PD pour l’associé
	+ PBR pour la société de personnes
* Rappel des limites

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Limite supérieure |  | JVM du bien transféré |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| SC |  |  |  |  | CAP[[5]](#footnote-5) |  |  |  |
|  |  | ***+élevé*** |  |  |  |  |  |  |
|  |  | Limite inférieure |  |  |  |  |  | JVM |
|  |  |  |  |  | ***-élevé*** |  |  |  |
|  |  |  |  |  | Limite spécifique |  |  | Coût |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  | FNACC |

* Transfert de biens amortissables, attention à la règle de DPA censé prise [97(4)]
	+ Lorsque CC du contribuable > SC

La différence = DPA censé prise

* + CC pour la société de personnes = CC de l’associé

FNACC pour la société de personnes = FNACC de l’associé

* PBR de la CAP = JVM du bien reçu par l’associé
* **Augmentation du PBR** de la participation de l’associé suite au roulement [97(2)b)i)]

Somme convenue XX

Moins : contrepartie autre qu’une participation (JVM) (XX)

Addition au PBR de la participation XX

* **Diminution du PBR** de la participation de l’associé suite au roulement [97(2)b)ii)]

Survient lorsque :

CAP > JVM biens transférés

JVM des biens reçus autres qu’une participation XX

Moins : JVM des biens transférés (XX)

Déduction au PBR de la participation XX

* Biens admissibles au roulement

*« 85(1.1)f) – un terrain en inventaire (un bien immeuble) n’était pas un bien admissible au roulement de 85(1).*

*Il sera admissible au roulement de 97(2) »*

* + **Tous** les biens peuvent être transférés
		- Biens en immobilisation
		- Biens en immobilisation amortissables
		- Inventaire y compris les immeubles

**TABLEAU SOMMAIRE DES CONDITIONS D’APPLICATION 97(2)**

La SC devient :

* **Le produit de disposition pour l’associé**
* **Le coût fiscal (PBR) pour la société de personne**

97(2) exige que le cédant soit associé de la société de personne immédiatement après le transfert.

Il en ressort qu’il n’est pas obligatoire de recevoir une participation si le cédant était déjà associé.

97(2) tout comme 85(1) dicte qu’un *contribuable* est admissible au roulement.

La définition de *contribuable* à 248(1) n’inclut pas une société de personne

Acquéreur (cessionnaire)

* **Société de**

**personnes canadienne**

Vendeur (cédant)

* **N’importe qui**

Établir la contrepartie à recevoir par le Vendeur (doit correspondre à la JVM du bien transféré)

* **Doit inclure au moins une participation**

**s’il n’était pas associé immédiatement**

**avant le transfert**

* **Peut inclure une CAP**

Choisir

la **SC**

Biens transférés

* **Inventaire y compris les immeubles**
* **Immobilisations (amortissable ou non)**

|  |
| --- |
| **EXERCICE 10-6 : Application de 97(2)b)** |

Un associé transfert les biens suivants dans une société de personnes en effectuant le choix du roulement de l’article 97 :

Terrain : JVM 100 000 $

 PBR 30 000

 Bâtisse : JVM 150 000

 PBR 100 000

 FNACC 80 000

En contrepartie, il reçoit 40 000 $ en argent ainsi qu’une participation dans la société de personnes. Il fixe la somme convenue à 30 000 $ pour le terrain et à 80 000 $ pour la bâtisse.

Quels sont les conséquences fiscales du roulement ?

**SOLUTION DE L'EXERCICE 10-6**

* Tous les biens sont admissibles au roulement.
* Construire le tableau

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **BIENS TRANSFÉRÉS** | **CONTREPARTIES REÇUES** |
| **Description** | **JVM** | **Coût indiqué** | **SC** | **Argent** | **Participation** | **Total** |
| Terrain | 100 000 | 30 000 | 30 000 | 30 000 | 70 000 | 100 000 |
| Bâtisse | 150 000 | 80 000 | 80 000 | 10 000 | 140 000 | 150 000 |
|  | 250 000 | 110 000 | 110 000 | 40 000 | 210 000 | 250 000 |

* La SC devient le PBR pour la société de personnes (l’acquéreur)

Terrain : PBR : 30 000

Bâtisse : PBR : 100 000

 DPA censé prise : -20 000

 FNACC : 80 000

* La SC devient le PBR de la contrepartie reçue (le vendeur)

PBR argent 40 000 $

Somme convenue (30 000 + 80 000) 110 000

Moins : Contrepartie autre qu’une participation -40 000

Augmentation du PBR de la participation 70 000

* La SC devient le PD de chacun des biens

Terrain PD 30 000

 PBR -30 000

 GC 0

Bâtisse PD 80 000

 PBR -100 000

 PC réputée nulle

 FNACC 80 000

 Moins le moindre de :

 1) PD 80 000

 2) CC 100 000 -80 000

 Récupération 0

|  |
| --- |
| **EXERCICE 10-7 : Application de 97(2)b)ii)** |

Un associé dans une société de personnes transfère un terrain qui a les caractéristiques suivantes :

JVM 100 000 $

PBR 30 000 $

Argent 120 000 $

SC 120 000 $

**SOLUTION DE L'EXERCICE 10-7**

La limite générale ramène la somme convenue à 100 000 $. L’application de 97(2)b)i) ne nous donne aucune augmentation du PBR de la participation car il n’y a pas d’excédent entre la somme convenue et la contrepartie autre qu’une participation dans la société de personnes.

Par contre l’application de 97(2)b)ii) nous donne une diminution du PBR de la participation selon le calcul suivant :

CA Participation 120 000 $

Moins : JVM du bien 100 000 $

Diminution du

PBR de la participation 20 000 $

Comme le PBR de la participation était 0 $, nous avons donc un PBR négatif de 20 000 $. Le 20 000 $ qui à 85(1) aurait été un avantage à un actionnaire devient ici l’équivalent d’un retrait et le PBR de la participation de l’associé est diminué de 20 000 $. **Cette situation est plutôt rare.**

## 4.5 Résumé des différentes alternatives pour devenir membre d’une société de personnes

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **1- Investir dans la SDP**Nouvel associéPBR participation = Prix payé | **2- Acheter une partie du capital des anciens associés**Nouvel associéPBR participation = Prix payéAncien associéDisposition de la participation PD XX PBR (XX) GC ou PC XX | **3- Apport de biens à la société de personnes – Règle générale**Nouvel associé (vendeur)PBR participation =JVM des biens transférésDisposition du bien transféré* PD = JVM
* Calculer les conséquences fiscales de la disposition du bien

Société de personnes (acquéreur)PBR du bien acquis = JVMAttention à l’application de 13(7)e) | **4- Apport de biens à la société de personnes – Choix de 97(2)**Nouvel associé (vendeur)PD = SCPBR CAP = JVM CAPAugmentation PBR participation :SC XXMoins : CAP (XX)Addition au PBR XXDiminution PBR participation :CAP XXMoins : JVM bien (XX)Réduction au PBR XXSociété de personnes (acquéreur)PBR du bien acquis = SCAttention à la DPA censé prise sur un bien amortissable |

# 5. Différentes façons de quitter une société de personnes

## 5.1 Notions du droit civil préalables

Le **retrait** ou le **décès** d’un associé n’amène pas automatiquement la dissolution de la société de personnes.

L’article 2230 du Code civil du Québec mentionne ce qui suit :

*« La société, outre les causes de dissolution prévues par contrat, est dissoute par :*

1. *L’accomplissement de son objet ou l’impossibilité de l’accomplir*

*ou encore*

1. *du consentement de tous les associés.*

*Elle peut aussi être dissoute par le tribunal, pour une cause légitime.*

*On procède alors à la liquidation de la société. »*

* Le **retrait** ou le **décès** d’un associé peut amener la dissolution de la société de personnes avec toutes les conséquences fiscales qui en découlent (voir la section « société de personnes ayant cessé d’exister »).
	+ Toutefois, les contrats de société de personnes prévoient généralement que l’existence de la société de personnes **se poursuivra** même si un membre se retire ou décède.

## 5.2 Par la vente de la participation à une tierce personne

* Participation dans la société de personnes = bien en immobilisation
	+ Donc, la vente de la participation = réalisation d’un GC ou d’une PC
* PD XX

PBR (XX)

GC / PC XX

* Pour l’acquéreur, le PBR = Prix payé

**Exemple :**

Alain Crête est présentement associé de la société de personnes RDS SENC. Il détient 50 % des parts alors que la balance est possédée par Michel Therrien. Il décide de vendre sa participation à un tiers non lié pour la somme de 100 000 $. Son PBR était de 30 000 $ immédiatement avant la disposition.

 Alain Crête Michel Therrien

RDS SENC

50 %

50 %

Lorsqu’Alain Crête vend sa participation, il doit inclure dans sa déclaration de revenus :

PD 100 000

PBR (30 000)

GC 70 000

GCI 35 000

## 5.3 Par le rachat par la société de personnes de sa participation

Ici attention, le rachat de la participation n’a aucun lien avec le concept de capital versé et dividende réputé, qui est propre aux actions.

* Vendeur
	+ Montant reçu XX

PBR (XX)

GC XX

* Pour la société de personnes
	+ Si le paiement de la participation s’effectue en argent 🡪 aucun impact
	+ Si le paiement s’effectue à l’aide d’un bien 🡪 Disposition à la JVM du bien pour la société de personnes

|  |
| --- |
| **EXERCICE 10-8 : Associé qui se retire et reçoit un placement en règlement** |

Chantal Machabée, associée de la société de personnes Sport 30 MAG, décide de se retirer cette année. En règlement final de sa participation, la société de personnes lui remet un placement qui consiste en actions d'une société publique (bien en immobilisation) ayant une JVM de 150 000 $. Le PBR de ces actions pour la société de personnes est 10 000 $. Le PBR de la participation de Chantal Machabée dans la société de personnes est 40 000 $.

**ON DEMANDE :**

Quelles sont les implications fiscales du départ.

Chantal Machabée

En règlement de sa participation, la société de personne lui remet des actions d’une société publique :

JVM : 150 000

PBR : 10 000

PBR = 40 000

Sport 30 MAG

**SOLUTION DE L'EXERCICE 10-8**

**Implications fiscales**

**• Pour la Société de personnes :**

 Produit de disposition des actions 150 000 $

 Moins : PBR des actions - 10 000

 Gain en capital 140 000 $

**Note :** Le 140 000 $ de GC sera partagé entre les associés restants et cela augmentera leur PBR de la participation.

• **Pour Chantal Machabée :**

 Montant reçu 150 000 $

 PBR - 40 000

 Gain en capital (note 1) 110 000 $

 Gain en capital imposable (50%) 55 000 $

Note 1 : Ce gain en capital est réalisé à la fin de l’exercice financier de la société.

Lorsqu'un contribuable a cessé d'être membre d'une société de personnes au cours d'un exercice financier et qu'il a reçu, avant la fin de l'exercice, tous les biens qu'il a le droit de recevoir de la société de personnes, en contrepartie de la disposition de sa participation dans cette dernière, **le contribuable est réputé ne pas avoir disposé de sa participation avant la fin de l'exercice.** Le report de cette disposition est nécessaire, étant donné que l'article 53 ne prévoit l'augmentation du PBR qu'en fonction du montant de la part des revenus de la société de personnes pour les années complètes avant la date de la disposition. [96(1.01)]

Si l’associé quitte en milieu d’exercice, il aura droit à une part des profits pour l’exercice et cette part ira augmenter son PBR à la fin de l’exercice.

# 6. Société de personnes ayant cessé d’exister

## 6.1 Remise des biens à la juste valeur marchande [98(1) et 98(2)]

### 6.1.1 Généralités

* Tant que tous les biens ne sont pas distribués
	+ la société est réputée exister
	+ les ex-associés sont réputés encore associés

### 6.1.2 Conséquences fiscales pour la société de personnes

* La société liquide ses biens au fur et à mesure qu’elle les distribue aux associés et **elle est réputée les disposer à leur JVM** [98(2)]
	+ La société réalise des gains (pertes) en capital, des récupérations de DPA, etc.
		- Application possible des règles relatives aux pertes non déductibles si transfert à perte entre personnes affiliées [40(3.3), 40(3.4) et 13(21.2)]

### 6.1.3 Conséquences fiscales pour les associés

* Attribution du revenu aux associés : imposition en fonction de l’exercice financier de la société de personnes et augmentation du PBR de leur participation.
* L’associé est **réputé avoir acquis les biens reçus à leur JVM**
* L’associé est réputé avoir **disposé de sa participation pour un montant équivalent à la JVM des biens reçus**

|  |
| --- |
| **EXERCICE 10-9 : Remise des biens à la JVM [98(1) et 98(2)]** |

Alex et Janine ont exploité une entreprise en société de personnes jusqu’en 2011. À la suite de la vente du fonds de commerce, il ne reste plus dans la société de personnes que les biens suivants :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **JVM** | **Coût** | **FNACC** |
| Terrain #1 | 50 000 | 20 000 | 0 |
| Bâtiment #1 | 200 000 | 140 000 | 100 000 |
| Terrain #2 | 50 000 | 20 000 | 0 |
| Bâtiment #2 | 200 000 | 140 000 | 100 000 |

Alex et Janine ont une participation de 50 % chacun dans la société de personnes et le PBR de leur participation est de :

 Alex 115 000

 Janine 40 000

Alex et Janine décident de liquider la société de personnes à la date de fin d’exercice, soit le 31 mai 20XX, et de détenir personnellement le terrain et le bâtiment qu’ils loueront à l’avenir. Alex prendra possession du terrain et bâtiment #1 alors que Janine aura le terrain et bâtiment #2. Supposons que les revenus de la société de personnes sont nuls pour l’exercice 20XX.

**TRAVAIL À FAIRE**

Déterminez les répercussions fiscales découlant de la liquidation en vertu des paragraphes 98(1) et (2).

Alex

Janine

Terrain #2

JVM : 50 000

PBR : 20 000

Terrain #1

JVM : 50 000

PBR : 20 000

PBR = 115 000

50 %

Bâtiment #2

JVM : 200 000

CC : 140 000

FNACC : 100 000

Bâtiment #1

JVM : 200 000

CC : 140 000

FNACC : 100 000

PBR = 40 000

50 %

SENC

**SOLUTION DE L’EXERCICE 10-9**

**Pour la société de personnes :**

Disposition des biens à la JVM, 98(2)

 **Terrain #1**

 Produit de disposition = JVM 50 000

 PBR (20 000)

 Gain en capital 30 000

 GCI 15 000

 **Terrain #2**

 Produit de disposition = JVM 50 000

 PBR (20 000)

 Gain en capital 30 000

 GCI 15 000

 **Bâtisse #1**

 Produit de disposition = JVM 200 000

 PBR (140 000)

 Gain en capital 60 000

 GCI 30 000

 FNACC 100 000

Moins le moindre de :

 PD 200 000

 CC 140 000 (140 000)

 Récupération d’amortissement 40 000

**Bâtisse #2**

 Produit de disposition = JVM 200 000

 PBR (140 000)

 Gain en capital 60 000

 GCI 30 000

 FNACC 100 000

Moins le moindre de :

 PD 200 000

 CC 140 000 (140 000)

 Récupération d’amortissement 40 000

**Pour les associés**

**Coût d’acquisition des biens**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Alex** | **Janine** |
| Terrain #1 | PBR = 50 000  |  |
| Bâtisse #1 | PBR = 200 000FNACC = 200 000 |  |
| Terrain #2 |  | PBR = 50 000 |
| Bâtisse #2 |  | PBR = 200 000FNACC = 200 000 |

**PBR de la participation**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Alex** | **Janine** |
| Solde au début | 115 000 | 40 000 |
| Plus : (100 % du GC) × Quote-part de l’associé180 000 × 50 % | 90 000 | 90 000 |
| Plus : Récupération d’amortissement(40 000 + 40 000) × 50 % | 40 000 | 40 000 |
| Solde à la liquidation | 245 000 | 170 000 |

**Disposition de la participation**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Alex** | **Janine** |
| Produit de disposition(JVM des biens reçus)200 000 + 50 000 | 250 000 | 250 000 |
| PBR de la participation | -245 000 | -170 000 |
| Gain en capital | 5 000 | 80 000 |
| Gain en capital imposable | 2 500 | 40 000 |

## 6.2 Roulement en droits indivis [98(3)]

### 6.2.1 Notions préalables

* Il est essentiel de bien comprendre la notion de *« propriété indivise »*
	+ Voici l’article 1010 du Code civil du Québec reproduit :

*« La copropriété est la propriété que plusieurs personnes ont ensemble et concurremment sur un même bien, chacune d’elles étant investie, privativement, d’une quote-part du droit.*

***Elle est dite par indivision lorsque le droit de propriété ne s’accompagne pas d’une division matérielle du bien.***

*Elle est dite divise lorsque le droit de propriété se répartit entre les copropriétaires par fractions comprenant chacune une partie privative, matériellement divisée, et une quote-part des parties communes. »*

* + Voici l’article 1015 du Code civil du Québec reproduit :

*« Chacun des indivisaires a, relativement à sa part, les droits et les obligations d’un propriétaire exclusif. Il peut ainsi l’aliéner ou l’hypothéquer, et ses créanciers peuvent la saisir. »*

* + Voici l’article 1016 du Code civil du Québec reproduit :

*« Chaque indivisaire peut se servir du bien indivis, à la condition de ne porter atteinte ni à sa destination ni aux droits des autres indivisaires. »*

* La notion de copropriété indivise est très large. Elle s’applique à des conjoints qui achètent une maison.
	+ À qui appartient la cuisine?
	+ À qui appartient le garage?
* En conclusion, un droit indivis dans un bien se dit d’un bien possédé en commun par plusieurs personnes, mais qui n’est pas divisé entre elles.

### 6.2.2 Objectif

* L’objectif de la disposition est d’avoir la possibilité d’effectuer la liquidation des biens de la société de personnes (la remise des biens aux associés) sur la base d’un roulement fiscal.

### 6.2.3 Conditions d’application

Il est très rare que cette condition soit rencontrée. On peut donc en déduire que la plupart des dissolutions de SENC **ne peuvent pas** s’effectuer sur une base de roulement

* *Société de personnes canadienne* qui cesse d’exister
	+ 102 LIR : Tous les associés résident au Canada
* Tous les biens sont distribués aux associés
* Tous les associés ont une **part indivise** dans tous les biens de la société de personnes.
* Choix sur le formulaire T2060 signé par tous les associés.
	+ Délai de production : à la première des dates auxquelles l’un des associés doit produire sa déclaration d’impôt pour l’année de l’associé au cours de laquelle a eu lieu la transaction [96(4)]
	+ Production tardive [96(5) et 96(6)]
		- Maximum 3 ans après la date normale et paiement de la pénalité
		- Pénalité = le moindre de :
			* ¼ × 1 % × [argent reçu + JVM des biens reçus – produit de disposition de la participation en vertu de 98(3)] × nombre de mois (ou partie de mois) de retard
			* 100$/mois (max. 8 000 $, 5 000 $ au Québec)
		- Choix au-delà de la période maximale de 3 ans
			* possible si l’ARC juge que cela est juste et équitable de le faire [96(5.1)]
			* Paiement de la pénalité

Selon 98(4), l'article **98(3) ne s'applique pas** si la société de personnes est continuée par un seul associé [98(5)] ou si tous les actifs de la société de personnes sont vendus à une société par actions et que par la suite la société de personnes est liquidée [85(3)].

### 6.2.4 Conséquences fiscales pour la société de personnes

* La société est réputée avoir **disposé** des biens à leur **coût indiqué** [98(3)f) et g)]
	+ PBR
	+ FNACC
* **Pas d’impact fiscal** : Pas de GC ou PC, pas de récupération d’amortissement ou de perte finale.

### 6.2.5 Conséquences fiscales pour l’associé

* L’associé est réputé avoir **disposé** de sa **participation** au plus élevé de [98(3)a)] :
	+ PBR de sa participation
	+ Argent reçu + part de l’associé dans le coût indiqué des biens reçus de la société de personnes.

|  |
| --- |
| **Réflexion**Il ne peut donc pas y avoir de perte en capital sur la disposition de la participation de l’associé dans la société de personnes.Il y aura gain en capital sur la disposition d’une participation dans la société de personnes si la valeur fiscale (coût indiqué) et l’argent reçu dépassent le PBR de la participation dans la société de personnes. |

* *La Loi ne tient pas compte des dettes de la société de personnes*. Elles devraient généralement être remboursées avant la liquidation ou être prises en charge par les associés. Dans ce dernier cas, **la prise en charge de dettes constitue un apport de capital qui augmente le PBR de la participation.**
* Coût réputé de la part dans les biens de la société de personnes pour l’associé
	+ % du coût indiqué des biens de la société de personnes [98(3)b)]
		- Bien autre qu’un bien amortissable [98(3)c)]

% droit indivis × PBR + « BUMP-UP »

* + - Bien amortissable [98(3)e)]

% droit indivis × FNACC × (coût du bien / coût de tous les biens de la catégorie)

Transfert des caractéristiques fiscales

Si CC société de personnes > CC associé

Excédent = DPA censé prise

 \* CC associé = CC de la société de personnes

 \* FNACC associé = FNACC soc. de pers.

* + « BUMB-UP » : Si l’associé reçoit moins que le PBR de sa participation [98(3)c)]
		- Coût indiqué des biens reçus < PBR de la participation
			* Perte refusée peut augmenter le PBR des **immobilisations non amortissables** (« BUMP-UP »)
			* Augmentation possible jusqu’à concurrence de la JVM du bien lors de l’attribution × % droit indivis.

### 6.2.6 Transaction type de 98(3)

Associé X

Étape 3

L’annulation (disposition) de la participation de l’associé dans la société de personnes.

Étape 2

Tous les biens sont distribués aux associés.

Tous les associés reçoivent une **part indivise** dans tous les biens de la société de personnes.

**Société de personnes canadiennes**

(tous les associés résident au Canada)

Étape 1

La société de personnes cesse d’exister. (Dissolution de la société de personnes)

Disposition de tous les biens au coût indiqué dans la société de personnes

|  |
| --- |
| **EXERCICE 10-10 : Liquidation d’une société de personnes sans bien amortissable** |

**Actif**

 Encaisse 6 000 $

 Comptes à recevoir et stock de marchandise 15 000

 Bien en immobilisation non amortissable 24 000

 45 000 $

**Capital**

 "A" 1/3 15 000 $

 "B" 2/3 30 000

 45 000 $

JVM du bien en immobilisation 33 000 $

**Premier cas**

Assumons que le PBR de "A" correspond au montant du capital inscrit aux livres soit 15 000 $.

Le PBR de "B" est de 28 000 $ représentant le montant payé à un ancien associé personnellement

La société de personnes est liquidée et chaque associé devient propriétaire des biens (propriété indivise).

**Deuxième cas**

Les PBR de "A" et "B" sont respectivement de 18 000 $ et 34 000 $.

**ON DEMANDE :**

Dans les deux cas, présentez les conséquences fiscales de la liquidation si le choix de 98(3) est fait.

**SOLUTION DE L'EXERCICE 10-10**

**PREMIER CAS**

**Pour la société de personnes :**

Aucune conséquence fiscale, car les biens sont disposés au coût indiqué.

**Pour les associés « A » et « B »**

Aucun revenu ne résulte de la disposition par la société de personnes. Il n’y a donc aucun rajustement du PBR de la participation des associés.

 **Associé « A »  Associé « B »**

Disposition de la participation

PD = le plus élevé des montants suivants :

 PBR de la participation **15 000** $ 28 000 $

 Part dans le coût indiqué des biens reçus

 (1/3 x 45 000 $) et (2/3 x 45 000) 15 000 $ **30 000** $

Calcul du gain en capital

 PD calculé précédemment 15 000 $ 30 000 $

 Moins : PBR - 15 000 - 28 000

 Gain en capital 0 $ 2 000 $

« BUMB-UP » : Si l’associé reçoit moins que le PBR de sa participation [98(3)c)]

* + Ce n’est pas le cas, donc aucune majoration possible.

Coût des biens reçus

 Encaisse 2 000 $ 4 000 $

 Comptes à recevoir et stocks 5 000 10 000

 Bien en immobilisation 8 000 16 000

**DEUXIÈME CAS**

**Pour la société de personnes :**

Aucune conséquence fiscale, car les biens sont disposés au coût indiqué.

**Pour les associés « A » et « B »**

Aucun revenu ne résulte de la disposition par la société de personnes. Il n’y a donc aucun rajustement du PBR de la participation des associés.

 **Associé « A »  Associé « B »**

Disposition de la participation

PD = le plus élevé des montants suivants :

 PBR de la participation **18 000** $ **34 000** $

 Part dans le coût indiqué des biens reçus

 (1/3 x 45 000 $) et (2/3 x 45 000) 15 000 $ 30 000 $

Calcul du gain en capital

 PD calculé précédemment 18 000 $ 34 000 $

 Moins : PBR - 18 000 - 34 000

 Gain en capital 0 $ 0 $

Coût des biens reçus

 Encaisse 2 000 $ 4 000 $

 Comptes à recevoir et stocks 5 000 10 000

 Bien en immobilisation 8 000 16 000

 Plus ajustement : 3 000 4 000

 11 000 $ 20 000 $

« BUMB-UP » : Si l’associé reçoit moins que le PBR de sa participation [98(3)c)]

* Coût indiqué des biens reçus (15 000) < PBR de la participation (18 000)
	+ Perte refusée (18 000 – 15 000 = 3 000) peut augmenter le PBR des **immobilisations non amortissables**
	+ Augmentation possible jusqu’à concurrence de la JVM du bien lors de l’attribution × % droit indivis. [33 000 × 1/3 = 11 000]

|  |
| --- |
| **EXERCICE 10-11 Liquidation d’une société de personnes avec bien amortissable** |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| bilan de la société |  |  |  |
| **actif** | valeur comptable | valeur fiscale | j.v.m. |
| obligations |  21 000 |  21 000 |  24 000 |
| terrain |  12 000 |  12 000 |  30 000 |
| immeuble |  51 000  |  30 000[[6]](#footnote-6)  |  36 000  |
|  |  84 000  |  |  90 000  |
|  |  |  |  |
| **capital** |  |  |  |
| A |  28 000 |  30 000 |  |
| B |  28 000 |  33 000 |  |
| C |  28 000 |  20 000 |  |
|  |  84 000 |  |  |

La société de personnes est liquidée et chaque associé devient propriétaire des biens (propriété indivise).

**ON DEMANDE :**

Présentez les conséquences fiscales de la liquidation pour les associés « A » et « B » si le choix de 98(3) est fait.

**SOLUTION DE L'EXERCICE 10-11**

**Pour la société de personnes :**

Aucune conséquence fiscale, car les biens sont disposés au coût indiqué.

**Pour les associés « A » et « B »**

Aucun revenu ne résulte de la disposition par la société de personnes. Il n’y a donc aucun rajustement du PBR de la participation des associés.

 **Associé « A »  Associé « B »**

Disposition de la participation

PD = le plus élevé des montants suivants :

 PBR de la participation **30 000** $ **33 000** $

 Part dans le coût indiqué des biens reçus

 [1/3 x (21 000 + 12 000 + 30 000)] 21 000 $ 21 000 $

Calcul du gain en capital

 PD calculé précédemment 30 000 $ 33 000 $

 Moins : PBR - 30 000 - 33 000

 Gain en capital 0 $ 0 $

« BUMB-UP » : Si l’associé reçoit moins que le PBR de sa participation [98(3)c)]

* Coût indiqué des biens reçus (21 000) < PBR de la participation (30 000)
	+ Perte refusée (30 000 – 21 000 = 9 000) peut augmenter le PBR des **immobilisations non amortissables** (Terrain et Obligations)
	+ Augmentation possible jusqu’à concurrence de la JVM du bien lors de l’attribution × % droit indivis.

Terrain : [30 000 × 1/3 = 10 000]

Obligations : [24 000 × 1/3 = 8 000]

Coût des biens reçus

 Obligations 7 000 $ 7 000 $

 Plus ajustement : 1 000 1 000

 8 000 8 000

 Terrain 4 000 4 000

 Plus : ajustement 6 000 6 000

 10 000 $ 10 000 $

 Immeuble

 Coût en capital (51 000 × 1/3) 17 000 $ 17 000 $

 Moins : DPA réputée déduite - 7 000 - 7 000

 FNACC (30 000 × 1/3) 10 000 $ 10 000 $

Une fois que l'on a attribué le maximum aux obligations et au terrain, l'excédent de la différence entre la perte et la JVM des biens autres qu'amortissables est perdu pour l'associé.

|  |
| --- |
| **EXERCICE 10-12 : Liquidation d’une société de personnes sans choix et avec choix de participation indivise.** |

M. Sanschagrin et Mme Lafolie ont exploité une entreprise sous la forme juridique de société de personnes jusqu’à cette année. À ce moment, la société de personnes a vendu son fonds de commerce, il ne reste plus dans la société de personnes que les biens suivants :

 **JVM COÛT FNACC**

 Terrain 50 000 $ 20 000 $ N/A

 Bâtisse 200 000 $ 140 000 $ 100 000 $

M. Sanschagrin et Mme Lafolie ont une participation de 50 % chacun dans la société de personnes et le PBR de leur participation est de 105 000 $ pour M. Sanschagrin et de 40 000 $ pour Mme Lafolie.

M. Sanschagrin et Mme Lafolie décident de liquider la société de personnes à la date de fin d'exercice, soit le 31 décembre et de détenir personnellement une part indivise dans la bâtisse qu'ils loueront à l'avenir. Supposons que les revenus de la société de personnes sont nuls pour l'exercice courant.

**ON DEMANDE :**

Présentez les conséquences fiscales de la liquidation

**a)** Si aucun choix n'est effectué.

**b)** Si le choix prévu au paragraphe 98(3) est effectué.

Mme Lafolie

M. Sanschagrin

PBR = 105 000

50 %

Participation indivise dans le terrain et la bâtisse

Participation indivise dans le terrain et la bâtisse

PBR = 40 000

50 %

SENC

**SOLUTION DE L'EXERCICE 10-12**

**a) Aucun choix n'est effectué :**

**Pour la société de personnes :**

Disposition des biens à la JVM, 98(2)

 **Terrain**

 Produit de disposition : = JVM 50 000 $

 Moins : PBR - 20 000 $

 Gain en capital 30 000 $

 Gain en capital imposable, (50%) 15 000 $

 **Bâtisse**

 Produit de disposition : = JVM 200 000 $

 Moins : Coût en capital - 140 000 $

 Gain en capital 60 000 $

 Gain en capital imposable, (50%) 30 000 $

 Récupération

 Le moindre du coût 140 000 $ ou du PD 200 000 $ 140 000 $

 Moins: FNACC - 100 000

 Récupération 40 000 $

**Pour M. Sanschagrin et Mme Lafolie :**

 **Sanschagrin Lafolie**

 **Coût d'acquisition des biens**

 Terrain [50 % indivis de la JVM (50 000)] 25 000 $ 25 000 $

 Bâtisse [50 % indivis de la JVM (200 000)] 100 000 $ 100 000 $

Coût en capital et FNACC

**Revenu provenant de la société de personnes**

 Gain en capital imposable

 Terrain (15 000 $ / 2) 7 500 $ 7 500 $

 Bâtisse (30 000 $ / 2) 15 000 15 000

 Récupération (40 000 $ / 2) 20 000 20 000

 42 500 $ 42 500 $

Fait référence au % indivis et non à la portion imposable du GC

**PBR de la participation**

 Solde au début (ne tient pas compte du

 revenu de l'année) 105 000 $ 40 000 $

 Plus : 100 % des gains en capital

 (30 000 $ + 60 000 $) × 50 % 45 000 45 000

 Plus : Récupération (40 000 $ × 50 %) 20 000 20 000

 Solde à la liquidation 170 000 $ 105 000 $

**Disposition de la participation**

 Produit de disposition = JVM des biens reçus

 50 % du terrain (50 000 × 50 %) 25 000 $ 25 000 $

 50 % de la Bâtisse (200 000 × 50 %) 100 000 100 000

 Produit de disposition de la participation 125 000 125 000

 Moins : PBR de la participation - 170 000 - 105 000

 Perte en capital 45 000 $

 Gain en capital 20 000 $

**b) Le choix prévu au paragraphe 98(3) est fait :**

**Pour la société de personnes :**

Disposition des biens au coût indiqué

 **Terrain**

 Produit de disposition : = PBR 20 000 $

 Moins : PBR - 20 000 $

 Gain en capital 0 $

 Gain en capital imposable, (50%) 0 $

 **Bâtisse**

 Produit de disposition : = FNACC 100 000 $

 Moins : Coût en capital - 140 000 $

 Perte en capital -40 000 $

 Perte en capital réputée nulle, car bien amortissable 0 $

 Récupération

 Le moindre du coût 140 000 $ ou du PD 100 000 $ 100 000 $

 Moins: FNACC - 100 000

 Récupération 0 $

**Pour M. Sanschagrin et Mme Lafolie :**

Aucun revenu ne résulte de la disposition par la société de personnes. Il n'y a donc aucun rajustement du PBR de la participation de M. Sanschagrin et Mme Lafolie.

 **Sanschagrin Lafolie**

**Disposition de la participation**

PD = le plus élevé des montants suivants :

 PBR de la participation **105 000** $ 40 000 $

 Part dans le coût indiqué des biens reçus

 50 % x 120 000 $ 60 000 $ **60 000** $

PBR terrain 20 000

FNACC Bâtisse 100 000

 120 000

**Calcul du gain en capital**

 PD calculé précédemment 105 000 $ 60 000 $

 Moins : PBR - 105 000 - 40 000

 Gain en capital 0 $ 20 000 $

« BUMB-UP » : Si l’associé reçoit moins que le PBR de sa participation [98(3)c)]

* Coût indiqué des biens reçus (60 000) < PBR de la participation (105 000)
	+ Perte refusée (105 000 – 60 000 = 45 000) peut augmenter le PBR des **immobilisations non amortissables** (Terrain)
	+ Augmentation possible jusqu’à concurrence de la JVM du bien lors de l’attribution × % droit indivis. [50 000 × 50 % = 25 000]

**Coût des biens reçus**

 Terrain 10 000 $ 10 000 $

 Plus : ajustement 15 000 n/a

 25 000 $ 10 000 $

 Bâtisse

 Coût en capital (140 000 × 50 %) 70 000 $ 70 000 $

 Moins : DPA réputée déduite - 20 000 - 20 000

 FNACC (100 000 × 50 %) 50 000 $ 50 000 $

# 7. Société en commandite

## 7.1 Fonctionnement

### 7.1.1 Définition

* Les commanditaires
	+ Associés ayant effectué une mise de fonds
* Les commandités
	+ Ils sont les administrateurs de la société de personnes en commandite

### 7.1.2 Différences avec une société de personnes standard

* La responsabilité du commanditaire est limitée à sa mise de fonds initiale[[7]](#footnote-7)
* Si le commanditaire s’immisce dans les affaires de la société de personnes, il perd son statut d’associé protégé et il devient alors responsable des dettes de la société de personnes qui résultent des actes qu’il a posés.
* Le commanditaire est plutôt reconnu comme un « investisseur »
* Les sociétés en commandite sont très utiles dans la réalisation de projets à risques élevés.

### 7.1.3 Le problème

* Puisque société en commandite = société de personnes, les avantages fiscaux générés par la société de personnes étaient transférés aux commanditaires.
* À un point tel que les avantages fiscaux peuvent excéder le montant initialement investi par le commanditaire.
* Les règles sur les sociétés de personnes en commandite limitent les crédits d’impôt à l’investissement (CII) et les pertes d’entreprises transférables au commanditaire.
* Exemple

Société de personnes en commandite AJ.

Cinq commanditaires investissent 5 000 $ chacun.

La société de personnes réalise une perte d’entreprise de 35 000 $.

**Solution**

Perte d’entreprise 35 000

Part de chaque associé : 1/5 × 35 000 7 000

Perte d’entreprise attribuée à chaque associé 7 000

Investissement initial (5 000)

Avantage net 2 000

Risque économique de l’associé 0

## 7.2 La fraction à risque

* Un associé commanditaire ne peut déduire les pertes et les CII d’une société en commandite qui lui sont attribués, seulement jusqu’à concurrence de sa « **fraction à risques**» à la fin de l’année d’imposition de la société qui se termine au cours de son année d’imposition.
* Fraction à risque [96(2.2)]
	+ PBR de la participation

+

Part du revenu de la société de personnes attribué au commanditaire pour l’exercice

## 7.3 Exemple

Annie fait partie d’un groupe de cinq investisseurs qui souhaite investir dans un immeuble à revenus afin de se bâtir un petit coussin supplémentaire pour la retraite. Ils optent pour la détention via une société en commandite. L’utilisation de cette structure juridique comporte deux avantages importants :

1. Les associés commanditaires ont une responsabilité limitée à leur mise de fonds;
2. Les associés commanditaires peuvent demander certaines déductions fiscales (ex : quote-part des pertes de la société) à l’encontre de leurs revenus d’autres sources.

Afin de maintenir leur responsabilité limitée, le groupe de 5 investisseurs confie la gestion quotidienne de l’immeuble à une autre personne qui sera l’associé commandité.

Annie a investi une somme de 35 000 $ dans le projet. Voici quelques informations sur la quote-part d’Annie dans les revenus ou les pertes à titre d’associé commanditaire :

 Année 20XX : sa quote-part de la perte représente -25 000 $

 Année 20YY : sa quote-part de la perte représente -12 000 $

 Année 20ZZ : sa quote-part des revenus représente +40 000 $

Année 20XX

Somme investie dans la société en commandite 35 000

Fraction à risque 35 000

Perte attribuée à Annie par la société en commandite -25 000

Comme la perte d’Annie (25 000) est inférieure à la fraction à risque (35 000), elle pourra déduire la totalité de la perte de 25 000 dans son rapport d’impôt 20XX.

Année 20YY

Somme investie dans la société en commandite 35 000

Quote-part de la perte déduite en 20XX (25 000)

Fraction à risque 10 000

Perte attribuée à Annie par la société en commandite -12 000

Même si la société en commandite attribue une perte de 12 000 $ à Annie, le montant maximal pouvant être déduit dans son rapport d’impôt sera limité à la fraction à risque de 10 000 $. Annie pourra donc déduire dans son rapport d’impôt 20YY une somme de 10 000 $.

Le 2 000 $ non déductible deviendra une perte comme commanditaire. Cette perte est reportable -3, +infini dans une année où il y aura augmentation de la fraction à risque : apport dans la société en commandite ou quote-part de revenus.

Année 20ZZ

Somme investie dans la société en commandite 35 000

Quote-part de la perte déduite en 20XX (25 000)

Quote-part de la perte déduite en 20YY (10 000)

Part du revenu attribué à Annie pour l’exercice en cours 40 000

Fraction à risque 40 000

Perte comme commanditaire en banque (de 20YY) 2 000

Comme la fraction à risque a augmenté à 40 000 $, Annie pourra donc faire un report de perte de 2 000 $ à titre de perte comme commanditaire. Dans son rapport d’impôt 20ZZ, elle devra ajouter sa quote-part de revenu de 40 000 $ et pourra déduire dans le revenu imposable un montant de 2 000 $.

 3a) Quote-part de la société en commandite 40 000

 3b)

 3c)

 3d)

 **Revenu net** 40 000

 Report de perte comme commanditaire -2 000

 **Revenu imposable** 38 000



1. Pour les biens acquis après le 20 novembre 2018 et avant 2024. Le taux d’amortissement applicable la première année est égal à 100 % du taux normalement applicable pour les biens acquis entre 2024 et 2027. Après 2027, le taux d’amortissement applicable la première année est égal à 50 % du taux normalement applicable (retour de la règle du demi taux). [↑](#footnote-ref-1)
2. Les sociétés de personnes admissibles comprendraient celles où tous les associés (tout au long de l’année d’imposition pertinente) auraient par ailleurs le droit de bénéficier de la mesure s’ils avaient exercé les activités de la société de personne directement. Les sociétés de personnes à étage (c.-à-d., les sociétés de personnes ayant d’autres sociétés de personnes en tant qu’associés) seraient exclues. Document d’information *Élargissement de l’admissibilité pour le soutien fiscal pour les investissements des entreprises* [Ministère des Finances Canada]. [↑](#footnote-ref-2)
3. Tiré de l’APFF « cours de formation continue, 2014, série 3, planification fiscale et financière, société de personnes » [↑](#footnote-ref-3)
4. Cet exemple est tiré et adapté du Guide fiscal CCH, Édition 2012-2013, p.O-2.17 [↑](#footnote-ref-4)
5. CAP = Contrepartie autre qu’une participation (équivalent de la CAA pour 85(1)) [↑](#footnote-ref-5)
6. La FNACC est de 30 000 $ alors que le coût en capital est de 51 000 $. [↑](#footnote-ref-6)
7. Cette sous-section provient des notes de cours de Marie-Andrée Babineau de l’Université de Sherbrooke [↑](#footnote-ref-7)