

Si ça semble trop beau pour être vrai...

Le budget de 2010 se présente bien :

- > Le gouvernement ne haussera pas les impôts et ne coupera pas dans les principaux transferts en matière de soins de santé, d'éducation et de pension.
- > Grâce à des réductions ciblées des dépenses, 17,6 milliards de dollars seront économisés au cours des cinq prochaines années.
- > Le déficit actuel de 54 milliards de dollars passera à 27,6 milliards de dollars en 2011-12, à 17,5 milliards de dollars en 2012-13 et à 1,8 milliard de dollars en 2014-15.

Cependant, certaines hypothèses à l'origine de ces chiffres pourraient être optimistes. Un simple coup d'œil à deux des défis auxquels est confronté le pays suggère que les prédictions du gouvernement pourraient être difficilement réalisables.

Taux de croissance et productivité

Selon le directeur parlementaire du budget (le « DPB »), Kevin Page, le plan gouvernemental visant à venir à bout du déficit par le simple effet de la croissance économique ne fonctionnera pas. Le DPB prédit que le taux d'expansion potentielle annuelle de l'économie s'effondrera pour atteindre 1,3 % d'ici 2020, comparativement à 3,7 % en 2000. Le budget de 2010 prédit un taux moyen ou une croissance du PIB réel pour 2011 à 2014 de 2,9 %.

Le problème est en partie dû au taux de productivité. Statistique Canada indique que la productivité des travailleurs canadiens en 2008 n'était que de 75 % de celle des travailleurs américains. Au cours de la dernière décennie, l'écart entre la productivité des États-Unis et celle du Canada a augmenté de 2 % par année en moyenne. Le Conference Board du Canada a récemment classé le Canada 14^e sur 17 pays en ce qui a trait à l'innovation.

Le budget semble attribuer environ 380 millions de dollars l'an prochain à la croissance économique et aux initiatives d'innovation.

Système de soins de santé

Personne à l'esprit rationnel n'irait affirmer que l'accès universel et gratuit aux soins de santé n'est pas merveilleux. L'accès universel et gratuit au logement de base, à la nourriture et à l'enseignement postsecondaire serait aussi sensationnel. Malheureusement, aucun de ces services n'est jamais « gratuit ». Le gouvernement paie ces services avec nos impôts ou de l'argent emprunté. La question n'est pas tant de savoir ce que nous désirons nous offrir, en tant que société, mais plutôt ce que nous pouvons nous permettre.

Le commentaire suivant sur le budget de 2010 du gouvernement fédéral canadien a été rédigé par des membres du groupe du droit fiscal de Stikeman Elliott.

Plus nous tardons à établir une stratégie de soins de santé viable, plus elle sera difficile à mettre en œuvre. Pourquoi ne pas demander à une personne courageuse et déterminée comme Joannie Rochette ce qu'elle ferait si elle était responsable du système de soins de santé et avait en main les statistiques qui suivent?

Dans certaines provinces, les coûts des soins de santé représentent déjà 50 % des dépenses provinciales. On prévoit que ces coûts augmenteront de 2,5 % par année, compte tenu de l'inflation et de la croissance de la population. Le calcul est simple : dans dix ans, les coûts des soins de santé pourraient être supérieurs d'au moins 25 % à ceux d'aujourd'hui.

Le budget aborde la situation des soins de santé en indiquant que le gouvernement ne réduira pas les paiements de transfert pour le système de santé.

Élimination des « échappatoires » présumées et renforcement de la conformité

Le budget de 2010 suit la tendance internationale visant à restreindre la taille des « échappatoires » et à serrer la vis aux fraudes fiscales. Le ministère des Finances indique que ces mesures ont pour but de préserver l'intégrité du régime fiscal canadien et, ce qui n'est pas nouveau, de veiller à ce que « chaque contribuable paie sa juste part d'impôt sur le revenu gagné au Canada et à l'étranger ». Outre les mesures techniques, le budget propose de renforcer la capacité de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») à s'attaquer aux planifications fiscales agressives et aux risques liés à la conformité.

I. Conversion et transfert de pertes des EIPD

Plusieurs conversions d'entités intermédiaires de placement déterminées (EIPD), c'est-à-dire des fiducies et sociétés de personnes, en sociétés par actions ont été structurées dans le but de permettre à l'entité issue de la conversion d'utiliser les pertes qui existaient dans une autre entité avant la conversion. Certaines de ces opérations se fondaient, dans une mesure plus ou moins grande, sur le fait que les règles relatives aux acquisitions de contrôle de l'alinéa 256(7)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) (la « LIR ») ne s'appliquent qu'aux sociétés par actions, de sorte que les règles de classement des pertes de l'article 111 de la LIR ne s'appliquaient pas à une opération de conversion. La LIR sera modifiée pour qu'une règle relative aux acquisitions de contrôle semblable à la règle actuellement prévue par l'alinéa 256(7)c) de la LIR s'applique lorsque des participations dans une EIPD (fiducie ou société de personnes) ou un fonds de placement immobilier (FPI) sont transférés à une société par actions en échange de la majorité des actions de celle-ci.

L'alinéa 256(7)f) de la LIR contient une règle d'exception qui répute qu'une acquisition de contrôle ne s'est pas produite dans le cadre de la liquidation d'une fiducie EIPD lorsqu'une fiducie qui est actionnaire d'une société distribue les actions de cette société à son seul bénéficiaire qui est également une fiducie. La LIR sera modifiée pour prévoir une autre règle d'exception qui réputera qu'une acquisition de contrôle ne s'est pas produite dans le cadre de la conversion d'une fiducie EIPD lorsqu'une société qui est le seul bénéficiaire d'une fiducie contrôlant une autre société reçoit, à la liquidation de la fiducie, les actions de cette autre société dont la fiducie est propriétaire.

Les deux modifications susmentionnées prendront effet à 16 h (heure normale de l'Est) le 4 mars 2010, sauf pour les opérations qui ont été convenues par écrit avant l'heure de prise d'effet. Toutefois, les modifications s'appliqueront avant l'heure de prise d'effet si les parties en cause le choisissent. Il semble qu'un tel choix entraînerait l'application des deux nouvelles règles. Donc, si la règle d'exception pouvait vous aider, mais que vous comptiez sur le fait que l'alinéa 256(7)c) ne s'applique qu'aux sociétés par actions, vous pourriez vous retrouver en mauvaise posture.

II. Entités de placement étrangères et fiducies non-résidentes

Le budget de 2010 annonce des mesures proposées révisées qui concernent les règles visant les entités de placement étrangères et les fiducies non-résidentes et qui devraient « remplacer les mesures proposées pour consultation publique dans le but d'élaborer de nouvelles mesures législatives, qui seront ensuite publiées pour commentaire ».

■ ENTITÉS DE PLACEMENT ÉTRANGÈRES

Le budget propose de remplacer *toutes* les mesures proposées relatives aux règles visant les entités de placement étrangères figurant dans les projets d'articles 91.1 à 94.4 de la LIR par un ajout limité à la règle existante figurant à l'article 94.1 de la LIR. L'article 94.1 actuel de la LIR s'applique au contribuable qui a investi dans un « bien d'un

fonds de placement non-résident » lorsque l'une des principales raisons du placement est de réduire ou de reporter l'impôt qui aurait été payable sur le revenu provenant des actifs sous-jacents du fonds si ce revenu avait été gagné directement par le contribuable. Dans ces circonstances, l'article 94.1 actuel de la LIR exige généralement qu'un montant soit inclus dans le calcul du revenu du contribuable provenant du placement. Ce montant correspond, en général, au produit du coût du placement du contribuable par un facteur fondé sur les taux d'intérêt prescrits à la partie XLIII du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (le « Règlement »). Le budget de 2010 propose que le taux prescrit qui s'applique au calcul de l'inclusion d'un montant dans le revenu relativement à une participation dans un bien d'un fonds de placement non-résident soit majoré et passe au taux moyen des bons du Trésor à trois mois plus deux points de pourcentage. Cette hausse du taux prescrit devrait mieux refléter les rendements réels des placements à long terme. Ainsi prend apparemment fin la saga des règles relatives aux entités de placement étrangères, amorcée il y a dix ans. La complexité des anciennes règles proposées ne manquera à personne.

Le budget propose également d'élargir la portée des règles visant les fiducies non-résidentes qui exigent que certains bénéficiaires non-résidents détenant au moins 10 % de la valeur de l'ensemble des participations dans une fiducie non-résidente qui n'est pas par ailleurs réputée résider au Canada déclarent le revenu étranger accumulé tiré de biens selon une méthode modifiée, de sorte que les règles s'appliquent à tout bénéficiaire résident d'une fiducie non-résidente (qui n'est pas par ailleurs réputée résider au Canada selon les règles proposées visant les fiducies non-résidentes dont il est question ci-après) qui, de concert avec toute personne ayant un lien de dépendance avec lui, détient au moins 10 % de toute catégorie de participations dans une fiducie non-résidente (selon la juste valeur marchande).

Enfin, il est proposé de prolonger de trois années la période de nouvelle cotisation applicable à l'égard de participations dans un bien d'un fonds de placement non-résident et de participations dans les fiducies non-résidentes décrites précédemment. Il est également proposé d'élargir la portée des exigences actuelles en matière de déclaration relatives à un « bien étranger déterminé » de sorte que l'ARC ait accès à des renseignements plus détaillés aux fins de vérification.

■ FIDUCIES NON-RÉSIDENTES

Le budget propose quatre changements d'ordre général à la portée des règles visant les fiducies non-résidentes de même que quatre changements relativement fondamentaux à l'application de ces règles à l'imposition des fiducies, de leurs bénéficiaires et des contribuants résidents.

Changements à la portée des règles visant les fiducies non-résidentes

Premièrement, aux termes des règles proposées actuelles, toute personne qui est soit un « contribuant résident » soit un « bénéficiaire résident » d'une fiducie non-résidente est solidairement responsable de l'impôt à payer de cette fiducie. En conséquence, une entité canadienne exempte d'impôt, comme un régime de retraite, serait dans les faits responsable de l'impôt à payer de cette fiducie, malgré qu'elle soit elle-même exempte d'impôt. Le budget propose d'exonérer les entités exemptes d'impôt de toute responsabilité à l'égard de l'impôt prévue par les règles visant les fiducies non-résidentes, sauf dans les cas où une entité exempte d'impôt sert d'intermédiaire afin qu'un contribuable puisse verser une contribution indirecte à une fiducie non-résidente (auquel cas les règles d'application continueraient de s'appliquer pour veiller à ce que le résident qui verse la contribution indirecte soit toujours considéré comme un contribuant résident de la fiducie).

Deuxièmement, le budget propose d'éliminer des mesures proposées la disposition en vertu de laquelle une fiducie aurait été réputée résider au Canada du seul fait qu'elle ait acquis ou qu'elle détienne un bien d'exception. Surtout, le budget de 2010 reconnaît que les règles visant les fiducies non-résidentes sont des règles anti-évitement et qu'elles n'ont pas pour but de créer des incidences fiscales défavorables pour les placements dans des fiducies commerciales légitimes; il propose donc d'élargir la définition d'une « fiducie étrangère exempte » de sorte que les fiducies commerciales légitimes soient exclues des règles. La définition élargie vise le type de fiducies qui remplit les six conditions suivantes :

- > chaque bénéficiaire a droit au revenu et au capital de la fiducie;
- > les transferts de participations par un bénéficiaire donnent lieu à une disposition en vertu de la LIR et les participations dans la fiducie ne cessent pas d'exister (sauf par suite d'un rachat ou d'une annulation

conférant au bénéficiaire le droit de recevoir la juste valeur marchande des participants);

- > le montant de revenu et de capital payable à un bénéficiaire ne dépend pas de l'exercice du pouvoir discrétionnaire d'une personne;
- > les participations dans la fiducie : (i) sont cotées et négociées régulièrement à des bourses de valeurs désignées; (ii) ont été émises par la fiducie à leur juste valeur marchande; ou (iii) sont largement réparties;
- > les modalités de la fiducie ne peuvent être modifiées sans le consentement de *l'ensemble* des bénéficiaires ou, dans le cas d'une fiducie dont les participations sont largement réparties, d'une majorité des bénéficiaires;
- > la fiducie n'est pas une fiducie personnelle.

Il est également proposé qu'une nouvelle règle anti-évitement accompagne cette définition élargie afin de prévoir qu'une fiducie commerciale ayant subi des modifications non autorisées perdra son statut de fiducie étrangère exempte. Cela fera en sorte que, à ce moment-là, la fiducie sera assujettie à l'impôt sur l'ensemble de son revenu qui s'est accumulé (y compris les intérêts) depuis le moment où, pour la première fois, une personne est devenue un bénéficiaire résident ou un contribuant résidant à l'égard de cette fiducie.

Troisièmement, la définition de « bien d'exception » (terme qui jouera un moins grand rôle par suite des changements à la définition de « fiducie étrangère exempte », comme il est décrit précédemment, mais qui servira toujours à déterminer si le transfert donné d'un bien entraîne un « transfert sans lien de dépendance ») se limitera aux actions ou aux droits (ou au bien tirant sa valeur de ces actions ou droits) acquis, détenus, prêtés ou transférés par un contribuable dans le cadre d'une série d'opérations ou d'événements au cours desquels des « actions déterminées » (généralement des actions à droits fixes) d'une société à capital fermé ont été émises à un coût fiscal inférieur à leur juste valeur marchande.

Enfin, il est proposé d'ajouter une nouvelle règle pour veiller à ce que les prêts consentis par une institution financière canadienne à une fiducie non-résidente ne fassent pas de l'institution financière un contribuant résidant de la fiducie tant que le prêt est consenti dans le cours normal des affaires de l'institution financière.

Changements apportés à l'imposition d'une fiducie réputée résidente, de ses bénéficiaires et des contribuants résidents

Premièrement, le budget de 2010 propose que les biens d'une fiducie non-résidente soient divisés en deux parties : une dite résidente (formée de biens acquis au moyen de contributions de résidents et de certains anciens résidents ou de tout bien qui leur est substitué) et une autre dite non-résidente. Tout revenu tiré de biens inclus dans la partie dite non-résidente (autre que le revenu de sources canadiennes) sera exclu du calcul du revenu de la fiducie pour l'application de l'impôt fédéral canadien. Toutefois, en l'absence de distribution de revenu de la fiducie aux bénéficiaires, le montant du revenu accumulé durant l'année d'imposition visée sera réputé être une contribution des contribuants rattachés de la fiducie et sera ajouté à la partie dite résidente des biens de la fiducie pour l'année d'imposition suivante. Le revenu accumulé non distribué provenant de la partie dite non-résidente du bien ne sera pas assujéti à cette présomption si la partie dite non-résidente du bien est conservée séparément de tous les autres biens inclus dans la partie dite résidente.

Deuxièmement, les règles proposées qui rendraient les contribuants résidents d'une fiducie non-résidente solidairement responsables avec les bénéficiaires résidents de l'impôt payable par la fiducie seraient éliminées en faveur d'un système selon lequel les contribuants résidents d'une fiducie se verraient attribuer une fraction du revenu de la fiducie proportionnelle à la juste valeur marchande de leur contribution et cette somme serait assujéti à l'impôt canadien, sous réserve d'une réduction dans certaines circonstances pour tenir compte du montant des pertes des autres années réclamées par la fiducie et des crédits d'impôt étranger désignés à l'égard de certaines contributions. (Il semble que les bénéficiaires résidents continueraient d'être tenus responsables à l'égard de l'impôt sur le revenu payable par la fiducie, selon la manière prévue dans les mesures initialement proposées.) Le revenu attribué aux contribuants résidents sera généralement établi en proportion de la juste valeur marchande de leurs contributions à la fiducie (calculée au moment où les contributions ont été faites) par rapport à la juste valeur marchande de l'ensemble des contributions des contribuants rattachés reçues par la fiducie. Le budget de 2010 propose également que la fiducie puisse déduire les montants attribués aux contribuants résidents (en plus de la règle normale relative au revenu payable aux bénéficiaires dans l'année).

Troisièmement, le budget propose d'établir des règles concernant l'ordre de distribution aux bénéficiaires

d'une fiducie non-résidente qui est réputée résidente. Les distributions aux bénéficiaires résidents seront réputées être faites d'abord à partir de la partie dite résidente du revenu de la fiducie, et les distributions aux bénéficiaires non-résidents seront réputées être faites d'abord à partir de la partie dite non-résidente. Les distributions aux bénéficiaires non-résidents provenant de la partie dite non-résidente de la fiducie ne seront pas assujetties à une retenue d'impôt. Cependant, celles aux bénéficiaires non-résidents provenant de la partie dite résidente de la fiducie le seront.

Enfin, le budget propose de permettre à une fiducie non-résidente qui est réputée résider au Canada en vertu des règles visant les fiducies non-résidentes de réclamer un crédit pour impôt étranger à l'égard de l'impôt sur le revenu payé dans un autre pays où elle est considérée comme résidente pour l'application de l'impôt sur le revenu de ce pays (peu importe le plafond de 15 % généralement applicable aux termes du paragraphe 20(11) de la LIR, mais jusqu'à concurrence du taux d'imposition en vigueur au Canada).

Comme c'est le cas pour les règles proposées visant les entités de placement étrangères, le budget propose de prolonger de trois ans la période de nouvelle cotisation applicable à l'égard du revenu de fiducies assujetties à ces règles.

■ DATES D'APPLICATION

Règles visant les entités de placement étrangères

Le budget de 2010 propose que les mesures concernant les entités de placement étrangères s'appliquent aux années d'imposition qui se terminent après le 4 mars 2010. Un contribuable qui s'est volontairement conformé aux mesures proposées lors des années d'imposition antérieures aura la *possibilité* de demander une nouvelle cotisation pour ces années. Si le contribuable ne choisit pas cette option et que son revenu était supérieur à ce qu'il aurait été aux termes des règles actuelles, il aura droit à une déduction pour le revenu excédentaire pour l'année d'imposition en cours.

Fiducies non-résidentes

Le budget propose que les mesures visant les fiducies non-résidentes s'appliquent aux années d'imposition 2007 et suivantes. Un choix sera offert afin qu'une fiducie puisse être réputée résidente pour les années d'imposition 2001 et suivantes. L'attribution du revenu d'une fiducie aux contribuants résidents s'appliquera uniquement aux années d'imposition se terminant après le 4 mars 2010.

■ CONSULTATIONS PUBLIQUES

Les propositions révisées décrites précédemment feront l'objet de consultations. Le public est invité à présenter des commentaires au ministère des Finances concernant ces propositions d'ici le 4 mai 2010.

III. Modifications aux règles relatives aux options d'achat d'actions

En général, les règles relatives aux options d'achat d'actions à l'intention des employés obligent ceux-ci à inclure dans leur revenu la différence entre la juste valeur marchande des titres visés par une option au moment où celle-ci est exercée et le montant payé par l'employé pour acquérir le titre (et, le cas échéant, l'option). Bien que cet avantage pour option d'achat d'actions soit intégralement inclus dans le revenu de l'employé, l'employé peut déduire, pourvu que certaines conditions soient remplies, la moitié du montant de l'avantage dans le calcul de son revenu imposable. Si cette déduction est possible, l'avantage pour option d'achat d'actions de l'employé est imposé comme un gain en capital.

Dans de nombreux cas, les employés titulaires d'options et leurs employeurs préfèrent que l'employeur paie au comptant le montant « en jeu » de l'option en échange de l'annulation de celle-ci. Si le processus est bien structuré, l'employé peut quand même faire imposer son avantage pour option d'achat d'actions comme un gain en capital, tandis que l'employeur aura généralement droit à une déduction d'impôt égale au montant du paiement. L'employeur n'a pas le droit de réclamer une déduction lorsqu'il émet des actions à l'exercice d'une option d'achat d'actions à l'intention des employés.

Dans le budget de 2010, le gouvernement a annoncé des mesures visant à empêcher l'employé et l'employeur de réclamer tous les deux leur déduction respective d'impôt à l'encaissement d'une option d'achat d'actions. Selon ces mesures, les employés ne pourront généralement pas demander une déduction pour option d'achat d'actions lorsqu'ils encaissent cette option. La capacité de l'employeur de réclamer la déduction ne sera pas touchée.

Toutefois, si un employeur fait le choix de renoncer à sa déduction relative au paiement de l'encaissement, la demande de l'employé relative à cette déduction pour option d'achat d'actions ne sera pas refusée (pourvu que les autres conditions d'application soient satisfaites). Ces nouvelles règles prennent effet après 16 h (heure normale de l'Est) le 4 mars 2010. Selon l'Avis de motion de voies et moyens, il semble que le choix de l'employeur ne peut être fait qu'à l'égard d'options émises après ce moment.

En outre, dans le cadre de sa série de modifications aux règles relatives aux options d'achat d'actions à l'intention des employés, le gouvernement a annoncé qu'il modifiera ces règles afin de préciser que la disposition de droits aux termes d'une convention d'options d'achat d'actions par un employé au profit d'une personne liée donnera lieu à un avantage imposable pour l'employé au moment de la disposition. Les modifications qui donneront effet à cette précision prendront aussi effet après 16 h (heure normale de l'Est) le 4 mars 2010.

Dans le budget de 2000, le gouvernement avait annoncé des mesures (qui ont mené à l'adoption des paragraphes 7(8) à (16) de la LIR) qui, en général, ont permis aux employés de sociétés ouvertes de faire le choix de reporter l'inclusion de l'avantage pour options d'achat d'actions réalisé à l'exercice de leurs options à l'année au cours de laquelle ils ont disposé des titres visés par les options (sous réserve d'un plafond annuel de 100 000 \$). Dans le budget de 2010, le gouvernement a annoncé son intention de révoquer ces paragraphes en ce qui concerne les options d'achat d'actions exercées après 16 h (heure normale de l'Est) le 4 mars 2010.

Le budget propose également de préciser que les exigences de retenue à la source de l'employeur relativement à l'avantage pour options d'achat d'actions d'un employé seront établies dans l'année au cours de laquelle l'option est exercée et que la retenue sera calculée comme si la valeur de l'avantage pour options d'achat d'actions avait été payée à l'employé sous forme de prime au comptant. Si l'employé a droit à ce moment à une déduction pour options d'achat d'actions, le montant de la remise peut faire l'objet d'une réduction correspondante. Ces mesures sont censées empêcher que surviennent des situations où des employés seraient incapables de s'acquitter de leurs obligations fiscales en raison de la baisse de la valeur des titres acquis à l'exercice d'options. Sous réserve de certaines règles transitoires, ces mesures prendront effet pour les titres acquis par l'employé après 2010.

Le budget prévoit également un allègement pour les contribuables qui ont éprouvé des difficultés financières découlant du fait qu'ils ont fait le choix susmentionné de reporter l'inclusion de l'avantage réalisé à l'exercice de leur option d'achat d'actions à l'intention des employés. De manière générale, le budget propose d'introduire des règles qui permettraient à ces contribuables de faire un choix à l'égard de titres visés par des options qui ont fait l'objet d'une disposition avant 2015, choix qui fait en sorte que le contribuable : (i) demande une déduction pour options d'achat d'actions d'un montant égal à son avantage pour options d'achat d'actions; (ii) inclut dans son revenu à titre de gain en capital imposable un montant égal à la moitié de la déduction pour options d'achat d'actions de l'employé ou, si elle est moindre, à la moitié de sa perte en capital à la disposition des titres; et (iii) paie un impôt spécial, égal au produit de disposition des titres qui lui revient, dans l'année d'imposition au cours de laquelle la déduction décrite au point (i) a été demandée. Les contribuables devront faire leur choix pour ce traitement à l'égard des titres ayant fait l'objet d'une disposition avant 2010 au plus tard à la date d'échéance de la production de leur déclaration de revenus pour l'année d'imposition 2010 et, dans tous les autres cas, au plus tard à la date d'échéance de la production de leur déclaration de revenus pour l'année au cours de laquelle la disposition a lieu.

IV. Générateurs de crédit pour impôt étranger

La politique fiscale à l'origine de cette modification (que nous décrivons ci-après) intrigue. Dans l'article IV du Cinquième protocole à la *Convention fiscale Canada-États-Unis* (la « Convention »), on remarque que les règles anti-évitement s'étendent pour s'appliquer à des situations de fait qui dépendent des règles fiscales d'autres pays ainsi que de celles du Canada. C'est-à-dire que les nouvelles règles anti-évitement applicables aux entités hybrides et figurant dans la Convention sont apparemment conçues pour s'appliquer dans le cas où un contribuable tire profit d'un arbitrage entre les règles canadiennes et américaines. On peut penser que la retenue d'impôt canadienne s'applique lorsque les États-Unis n'imposent pas convenablement un paiement.

Le budget de 2010 propose d'interdire les crédits pour impôt étranger à un associé d'une société de personnes, lorsque cet associé n'a pas payé d'impôt dans le territoire étranger au titre du revenu de la société de personnes. Des règles complémentaires élargissent l'application des nouvelles règles aux sociétés étrangères affiliées qui détiennent des participations dans la société de personnes et aux situations où le territoire étranger ne considère pas que le contribuable canadien est propriétaire de la même quote-part du capital d'une société étrangère affiliée que celle prévue par les règles canadiennes. Les nouvelles règles s'appliqueront aux années d'imposition se terminant après le 4 mars 2010.

On a pu penser pendant de nombreuses années que les contribuables canadiens pouvaient conclure des opérations leur permettant de recevoir des crédits pour impôt étranger au Canada, même s'ils n'étaient pas imposés sur le revenu relatif à ces crédits dans le territoire étranger. Sur le plan économique, on pourrait dire que ces opérations visent l'achat de crédits pour impôt étranger.

V. Modifications aux règles concernant les biens de location déterminés

La LIR et le Règlement contiennent des règles (les « règles concernant les biens de location déterminés ») conçues pour empêcher les contribuables de structurer des opérations d'acquisition d'actifs comme un crédit-bail, cédant ainsi dans les faits l'avantage lié à la déduction pour amortissement connexe au donneur à bail en échange de frais de financement réduits. Plus précisément, lorsqu'elles s'appliquent, les règles concernant les biens de location déterminés existantes considèrent essentiellement un crédit-bail comme un prêt du point de vue du donneur à bail, tandis que les paiements de location connexes sont considérés comme des paiements de capital et d'intérêts. Conformément à cette approche, les règles concernant les biens de location déterminés restreignent la capacité du donneur à bail de se prévaloir d'une déduction pour amortissement d'un montant égal au revenu de location reçu à l'égard du bien en question, déduction faite des intérêts théoriques, dans les cas où un tel montant serait inférieur à la déduction pour amortissement dont il pourrait autrement se prévaloir.

Les règles concernant les biens de location déterminés comportent certaines exceptions. En particulier, elles ne s'appliquent pas aux « biens exclus », au sens du Règlement. La définition des biens exclus comprend actuellement certains types : (i) de mobilier et d'équipement de bureau; (ii) de véhicules à moteur et de camions; (iii) de voitures de chemin de fer; (iv) de bâtiments. Par conséquent, l'utilisation d'un crédit-bail demeure une stratégie financière éventuellement avantageuse lorsque le bien loué connexe est visé par la définition des biens exclus.

Afin de régler ce qu'il perçoit comme un abus de la définition des biens exclus commis par certains preneurs à bail non-résidents et exonérés d'impôt, le ministère des Finances propose dans le budget de 2010 d'étendre l'application des règles concernant les biens de location déterminés à certains types de biens amortissables qui, par ailleurs, pourraient être admissibles à titre de biens exempts s'ils sont loués à une entité non-résidente ou exonérée d'impôt (notamment un gouvernement). Toutefois, cette nouvelle restriction ne s'appliquerait pas, en règle générale, si la valeur totale du bien loué est inférieure à un million de dollars et que les parties au contrat de location ne concluent pas des contrats de location multiples afin d'être admissibles à l'exception.

VI. Déclaration de positions fiscales agressives

Le budget de 2010 propose un régime aux termes duquel certaines opérations devront être déclarées à l'ARC. Le régime est fondé sur des régimes semblables que l'on trouve dans d'autres juridictions, notamment celles des États-Unis, du Royaume-Uni et, plus récemment, du Québec. Le but de ce nouveau régime de déclaration des renseignements est d'aider les autorités fiscales à repérer rapidement d'éventuelles « planifications fiscales agressives » qui ne sont pas déjà couvertes par les règles actuelles relatives aux abris fiscaux, étant donné que ces planifications pourraient entraîner des opérations d'évitement fiscal pouvant avoir un caractère abusif auxquelles peuvent s'appliquer la règle générale anti-évitement et d'autres règles de fond anti-évitement précises de la LIR.

Une opération qui présente au moins deux des trois caractéristiques suivantes constitue une « opération à déclarer » : 1. un promoteur ou un conseiller fiscal a droit, d'une manière générale, à des honoraires qui sont rattachés au montant de l'avantage fiscal engendré par l'opération ou au nombre de contribuables qui prennent part à l'opération ou qui reçoivent des conseils concernant celle-ci; 2. relativement à l'opération, un promoteur ou un conseiller fiscal invoque un « droit à la confidentialité »; 3. le contribuable (ou la personne qui conclut l'opération au profit du contribuable) se prévaut d'une « protection contractuelle » à l'égard de l'opération (cette protection n'étant pas associée aux honoraires décrits dans l'énoncé de la première caractéristique). Les opérations entrant dans la catégorie des abris fiscaux ou portant sur des actions accréditatives ne seraient pas touchées par ces mesures proposées.

L'ARC, si elle constate l'existence d'une opération à déclarer qui n'a pas fait l'objet d'une déclaration dans le délai prescrit, pourra refuser l'avantage fiscal engendré par l'opération. Si le contribuable tient néanmoins à demander l'avantage fiscal en question, il devra présenter à l'ARC tous les renseignements exigés et acquitter une pénalité.

Le budget prévoit le lancement de consultations publiques sur ces propositions concernant la déclaration de renseignements et plus de détails sur le régime proposé devraient être publiés dans un proche avenir. Compte

tenu de l'attention que le nouveau régime québécois reçoit des fiscalistes et des milieux d'affaires, nous entendrons sûrement beaucoup parler du régime fédéral proposé au cours des prochains mois, même s'il est supposément « moins strict » que celui du Québec.

Changements à la définition de « bien canadien imposable »

Le budget de 2010 propose un changement simple mais profond à la définition de « bien canadien imposable », afin d'exclure les actions d'une société, les participations dans une société de personnes et les participations dans une fiducie dont la valeur ne provient pas ni ne provenait au cours de la période de 60 mois se terminant au moment du calcul (c.-à-d., le moment de la disposition), directement ou indirectement, d'un ou de plusieurs biens immeubles ou réels situés au Canada, avoirs miniers canadiens ou avoirs forestiers.

De manière très générale et sous réserve d'un allègement prévu par une convention ou un traité fiscal applicable, un non-résident est imposable au Canada dans la mesure où il exploite une entreprise au Canada ou dispose d'un « bien canadien imposable ». En outre, l'article 116 de la LIR impose certaines exigences en matière de conformité, de déclaration et de versement dans les cas où un non-résident dispose d'un « bien canadien imposable » qui n'est pas un bien exclu.

La définition actuelle de « bien canadien imposable » dans la LIR vise les actions d'une société résidant au Canada qui ne sont pas inscrites à la cote d'une bourse de valeurs désignée, les participations importantes dans des actions inscrites d'une société résidant au Canada et d'autres participations dont la valeur provient, ou provenait au cours de la période de 60 mois se terminant au moment pertinent, principalement de biens immeubles ou réels (y compris des avoirs miniers canadiens et des avoirs forestiers). Les gains provenant de la disposition de « biens canadiens imposables », sauf un bien canadien imposable qui est un bien immeuble ou réel ou des actions dont la valeur provient principalement d'un bien immeuble ou réel, sont généralement exempts d'impôt au Canada en vertu des conventions fiscales internationales du Canada.

Le changement à la définition de « bien canadien imposable » susmentionné importe dans la LIR elle-même une exemption communément prévue dans les conventions fiscales, ce qui fait en sorte que les actions de sociétés résidant au Canada (et d'autres participations) ne constitueront pas des « biens canadiens imposables » si leur valeur ne provient pas principalement d'un bien immeuble ou réel situé au Canada, d'avoirs miniers ou d'avoirs forestiers (sous réserve de la règle des 60 mois susmentionnée). Par conséquent, cette mesure éliminera l'obligation de se conformer à l'article 116 relativement à ce type de bien, restreindra l'obligation de produire une déclaration et exonérera quantité de non-résidents qui seraient par ailleurs imposables au Canada sur la disposition d'actions de sociétés canadiennes et d'autres participations qui ne sont actuellement pas admissibles à un allègement aux termes d'une convention ou d'un traité fiscal.

Le budget propose également de modifier les règles prévues dans certaines dispositions relatives au report de l'impôt qui traitent certains biens comme des « biens canadiens imposables », de sorte que leur application sera limitée seulement aux 60 premiers mois suivant l'opération pertinente. Par exemple, de nombreuses dispositions relatives au report de l'impôt prévues par la LIR (notamment les articles 51, 85, 85.1 et 87) prévoient que, lorsqu'un contribuable dispose d'un bien canadien imposable avec report d'impôt, le bien qu'il reçoit en retour est lui-même réputé être un bien canadien imposable. Cela peut être problématique dans certaines circonstances, par exemple lorsqu'un contribuable non-résident échange des actions d'une société canadienne fermée contre des actions d'une société ouverte ou d'une autre société canadienne fermée qui devient par la suite ouverte. Le budget propose de limiter l'application de ces dispositions à une période de 60 mois.

Changements administratifs et déclaration d'impôt

1. Production de déclarations consolidées

Une proposition bien accueillie du budget de 2010 concerne l'annonce par le gouvernement de son intention de chercher à déterminer s'il est possible d'améliorer le fonctionnement du régime fiscal du Canada grâce à de nouvelles règles d'imposition des groupes de sociétés, comme l'établissement d'un régime officiel de transferts de pertes ou la production de déclarations consolidées. Très peu de détails sont fournis à cet égard. Le budget assure que, avant de mettre en œuvre d'éventuels changements, le gouvernement sollicitera les commentaires des intervenants.

Un régime officiel de transferts de pertes ou la production de déclarations consolidées signifierait un changement radical dans la politique fiscale canadienne et pourrait grandement simplifier les arrangements

conclus au sein d'un même groupe. Par exemple, une société en exploitation qui fait partie d'un groupe d'entreprises, qui génère un revenu imposable et qui ne peut par ailleurs fusionner (que ce soit pour des raisons commerciales ou autres) avec un autre membre du groupe d'entreprises qui subit des pertes n'a pas d'autre choix que de conclure une opération de consolidation des pertes compliquée ou un autre arrangement si elle souhaite profiter de ces pertes. Nous espérons qu'un régime officiel de transferts de pertes ou la production de déclarations consolidées simplifiera ce processus.

II. Réduction des taux d'intérêt sur les remboursements versés aux sociétés

Nombreux sont ceux qui croient qu'un régime d'autocotisation est plus efficace s'il existe un esprit de coopération et de respect entre les percepteurs d'impôt et les contribuables. À cet égard, une mesure en particulier nous surprend dans le budget.

Nous sommes depuis longtemps critiques du fait que l'ARC prend note de la taille des cotisations établies par les vérificateurs pour éventuellement utiliser ce critère d'évaluation. Certains vérificateurs avaient, semble-t-il, dit qu'une personne en désaccord avec une nouvelle cotisation peut faire appel. Cependant, les grandes sociétés ne peuvent se prévaloir de ce « privilège » qu'après avoir payé la moitié de la cotisation. Bien sûr, le contribuable qui gagne l'appel obtiendra des intérêts imposables à un taux qui est inférieur de seulement 2 % au taux de l'intérêt non déductible à verser sur tout impôt impayé si l'appel est rejeté. Le gouvernement juge maintenant que la situation est injuste, car l'argent peut être emprunté à 2 % de moins que le taux actuellement applicable aux remboursements. Ainsi, pour les contribuables qui sont des sociétés, l'ARC paiera désormais des intérêts imposables sur les remboursements à un taux qui est inférieur de 4 % au taux non déductible qu'ils doivent payer sur un impôt impayé.

III. Remboursements du trop-perçu d'impôt à des non-résidents

Le budget de 2010 propose une modification à la LIR afin de régler un problème qui survient lorsqu'un contribuable n'a pas retenu ni versé d'impôt sur certains montants payés à des non-résidents et est par la suite cotisé par l'ARC pour ces montants. Dans certaines circonstances, le non-résident ne pouvait plus demander le remboursement des retenues d'impôt payé en trop, parce qu'il ne pouvait pas produire une déclaration de revenus dans le délai prévu.

Les débiteurs de fournisseurs de services non-résidents et les acquéreurs de biens canadiens imposables de non-résidents sont tenus, dans certaines circonstances et en vertu de l'article 105 du Règlement et de l'article 116 de la LIR, de retenir et de verser à l'ARC une partie du montant payé au non-résident en acompte d'un impôt canadien que le non-résident pourrait avoir à payer. Ces obligations peuvent s'appliquer même lorsque le non-résident n'est redevable d'aucun impôt au Canada, par exemple en raison de la protection conférée par une convention fiscale applicable. L'article 164 de la LIR permet à un contribuable d'obtenir un remboursement de l'impôt payé en trop à condition d'avoir produit sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition en question dans le délai prévu. Étant donné qu'aucun délai n'est imposé à l'ARC pour cotiser un contribuable qui n'a pas retenu et versé suffisamment d'impôt, il est possible qu'un non-résident ne puisse recouvrer un montant d'impôt payé en trop si le délai pour produire sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition en question est expiré. Le budget propose de modifier l'article 164 pour permettre le recouvrement de ce montant d'impôt payé en trop si le contribuable produit une déclaration au plus tard deux ans après la date de la cotisation par l'ARC.

Autres mesures

Déduction pour amortissement accéléré au titre de la production d'énergie propre

En vertu des règles de déduction pour amortissement (la « DPA »), le matériel désigné pour la production d'énergie propre et la conservation d'énergie tire profit d'une déduction pour amortissement accéléré à un taux annuel de 50 % selon la méthode de l'amortissement dégressif, ce qui constitue un incitatif financier à l'utilisation de ce matériel en raison du report de l'impôt. Les biens visés par la « catégorie 43.2 » comprennent le matériel servant à la production ou à la conservation d'énergie à partir de sources renouvelables (comme l'énergie éolienne et solaire et les centrales hydroélectriques de petite taille) ou de combustibles résiduels (comme les gaz d'enfouissement, les déchets ligneux et le fumier), ou encore au moyen d'une utilisation efficace des combustibles fossiles (par exemple les systèmes de cogénération à rendement élevé).

Le budget de 2010 propose d'élargir la catégorie 43.2 afin d'inclure le matériel de récupération de la chaleur utilisé relativement à un plus large éventail d'applications et le matériel de distribution de

réseaux énergétiques de quartier faisant principalement appel à des pompes géothermiques, à des systèmes de chauffage solaire actifs ou à du matériel de récupération de la chaleur.

Déduction pour amortissement pour les boîtes-décodeurs pour téléviseur

À l'heure actuelle, les boîtes-décodeurs pour signaux par satellite qui servent à décoder les signaux de télévision numériques sont admissibles à un taux de DPA de 20 % selon la méthode de l'amortissement dégressif, tandis que les boîtes-décodeurs pour signaux par câble sont admissibles à un taux de DPA de 30 % selon la méthode de l'amortissement dégressif. Le budget de 2010 propose que les boîtes-décodeurs pour signaux par satellite et pour signaux par câble acquises après le 4 mars 2010 et qui n'ont été ni utilisées ni acquises pour être utilisées avant le 5 mars 2010 soient admissibles à un taux de DPA de 40 % selon la méthode de l'amortissement dégressif.

Renouvellement du crédit d'impôt pour exploration minière

Le budget de 2010 propose de prolonger l'admissibilité au « crédit d'impôt pour exploration minière » d'une année, de manière à inclure les conventions d'émission d'actions accréditatives conclues au plus tard le 31 mars 2011. Les actions accréditatives permettent aux sociétés de renoncer à des dépenses liées à leurs activités d'exploration minières canadiennes en faveur d'investisseurs, lesquels peuvent déduire ces dépenses dans le calcul de leur propre revenu imposable. Le crédit d'impôt pour exploration minière, qui est offert aux particuliers qui investissent dans des actions accréditatives, représente un avantage supplémentaire égal à 15 % des dépenses d'exploration minière déterminées effectuées au Canada et auxquelles il est renoncé en faveur des porteurs d'actions accréditatives. Cet élargissement de l'admissibilité, avec la règle actuelle du retour en arrière (grâce à laquelle les fonds accumulés dans une année civile donnée peuvent être utilisés à l'égard des activités d'exploration admissibles jusqu'à la fin de l'année civile suivante), permettra dans les faits aux fonds accumulés grâce au crédit au cours du premier trimestre de 2011 d'être consacrés à des activités d'exploration admissibles jusqu'à la fin de 2012.

Simplification de la TPS/TVH pour le secteur du démarchage

Le secteur du démarchage distribue ses produits aux consommateurs par l'entremise d'un grand nombre d'entrepreneurs et de représentants commerciaux plutôt qu'à partir de points de vente au détail. De façon générale, le secteur utilise deux modèles d'affaires : (i) le modèle d'achat et de vente, dans le cadre duquel les entrepreneurs achètent des produits d'un démarcheur et les revendent aux consommateurs à un prix majoré; (ii) le modèle des commissions, dans le cadre duquel un réseau de représentants commerciaux d'une entreprise faisant de la vente directe (un « vendeur de réseau ») reçoit des commissions en contrepartie de la prise de mesures en vue d'effectuer la vente des biens (les « produits déterminés ») du vendeur de réseau aux consommateurs.

Afin de simplifier l'application de la TPS/TVH dans le cas des vendeurs de réseau qui ont recours au modèle des commissions, il a été proposé dans le budget de 2009 de permettre aux vendeurs de réseau qui satisfont certains critères de présenter une demande d'approbation afin d'utiliser une méthode de comptabilité spéciale pour la TPS/TVH. Il existe déjà une méthode de comptabilité simplifiée pour la TPS/TVH aux termes de la *Loi sur la taxe d'accise* à l'égard des démarcheurs qui utilisent le modèle d'achat et de vente.

Le budget de 2010 confirme l'intention du gouvernement de mettre en œuvre les mesures proposées dans le budget de 2009 en vue de simplifier l'application de la TPS/TVH au secteur du démarchage et il propose un certain nombre d'améliorations et de clarifications qui ont trait aux mesures annoncées antérieurement. Ces améliorations s'appliqueraient à l'égard des exercices d'un vendeur de réseau débutant après 2009, ce qui correspond à la date d'entrée en vigueur des mesures proposées dans le budget de 2009. Un vendeur de réseau, exception faite d'un nouveau venu au sein du secteur, devra présenter une demande d'approbation afin d'utiliser la méthode de comptabilité spéciale pour la TPS/TVH avant le premier jour de son exercice où la méthode doit commencer à être utilisée. Cependant, pour l'exercice d'un vendeur de réseau débutant en 2010, une mesure transitoire est prévue afin de permettre au vendeur de réseau de présenter une demande d'approbation en 2010 afin de commencer à utiliser la méthode de comptabilité spéciale pour la TPS/TVH en 2010 à l'égard du reste de l'exercice en question.

Tarif des douanes – Réductions tarifaires à l'égard des intrants de fabrication ainsi que des machines et du matériel

Il est proposé dans le budget de 2010 d'éliminer les droits de douane encore applicables aux intrants de fabrication ainsi qu'aux machines et au matériel. Cette mesure aidera l'industrie canadienne en réduisant le

coût des intrants de fabrication ainsi que des machines et du matériel importés de l'extérieur de l'Amérique du Nord. Les droits de douane applicables aux marchandises visées oscillent entre 2 % et 15,5 %, et ils constituent un prélèvement fiscal non recouvrable sur les intrants de production et sur les nouveaux investissements que font les entreprises pour hausser leur compétitivité et leur productivité.

Les réductions visent 1 541 numéros tarifaires figurant actuellement à l'annexe du *Tarif des douanes*. Les taux applicables à ces numéros tarifaires en vertu du tarif de la nation la plus favorisée (le « TNPF ») seront ramenés à néant en date du 5 mars 2010 pour la plupart d'entre eux et graduellement ramenés à néant entre le 5 mars 2010 et le 1^{er} janvier 2015 pour les autres. Dans certains cas, la réduction des taux prévus par le TNPF entraînera des baisses importantes des taux prévus par d'autres régimes tarifaires, comme le tarif de préférence général et les tarifs du Costa-Rica, du Pérou, de l'Australie et de la Nouvelle-Zélande. Lorsque cette proposition sera entièrement en place, il est estimé qu'elle permettra aux entreprises canadiennes d'économiser 300 millions de dollars par année en droits de douane.

Mesures annoncées précédemment

Le budget de 2010 comprend aussi des mesures fiscales annoncées antérieurement :

- > L'initiative d'allègement du fardeau de la paperasserie en matière d'assise annoncée par le ministre du Revenu national le 31 mars 2009.
- > Les améliorations apportées au régime d'estampillage des produits du tabac pour prévenir la contrebande (annonce faite le 6 août 2009).
- > Les améliorations touchant l'application de la TPS/TVH au secteur des services financiers (annonce faite le 23 septembre 2009).
- > Les mesures additionnelles proposées relativement à l'Accord sur le bois d'œuvre résineux entre le Canada et les États-Unis.
- > Les modifications des règles régissant les comptes d'épargne libre d'impôt (annonce faite le 16 octobre 2009).
- > L'accroissement de la marge de manœuvre accordée au titre de la capitalisation par l'employeur des régimes de pension agréés en portant de 10 % à 25 % le seuil de l'excédent de la caisse de retraite à partir duquel les cotisations patronales doivent généralement être suspendues (annonce faite le 27 octobre 2009).
- > Les propositions législatives d'ordre technique donnant suite à des décisions récentes des tribunaux au sujet de la TPS/TVH et des services financiers (annonce faite le 14 décembre 2009).
- > Les mesures publiées sous forme d'avant-projet de loi le 18 décembre 2009 concernant l'imposition du revenu des actionnaires de sociétés étrangères affiliées et les mesures restantes faisant partie de propositions antérieures relatives aux sociétés étrangères affiliées.
- > Les augmentations des taux du droit pour la sécurité des passagers du transport aérien (annonce faite le 25 février 2010).
- > Les règles visant à faciliter l'instauration des fiducies de soins de santé au bénéfice d'employés (publiées sous forme d'avant-projet de loi le 26 février 2010).
- > Les propositions législatives d'ordre technique et celles concernant le bijuridisme ayant été annoncées antérieurement mais n'ayant pas encore été édictées.