

**Comité mixte du droit fiscal de
l'Association du Barreau canadien et
L'Institut Canadien des Comptables Agréés**

Association du Barreau canadien
500-865, avenue Carling
Ottawa (Ontario)
K1S 5S8

Institut canadien des
comptables agréés
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Le 27 juillet 2004

Monsieur Len Farber
Directeur général
Direction de la politique de
Ministère des Finances
17^e étage, tour Est
140, rue O'Connor
Ottawa (Ontario) K1A 0G5

Monsieur,

Objet : Déductibilité des impôts miniers

Nous vous écrivons concernant l'élimination graduelle de la déduction relative aux ressources et son remplacement par une déduction des redevances et impôts miniers. Le gouvernement a clairement indiqué que les contribuables devaient pouvoir déduire le plein montant des redevances et impôts miniers qu'ils versent. Cependant, la façon dont on prévoit effectuer le changement relatif aux impôts miniers ne donnera pas ce résultat.

Ce mémoire explique pourquoi le résultat escompté ne sera pas obtenu et propose une solution de rechange que vous et vos collègues pourriez envisager. La question débattue dans ce mémoire n'a rien de nouveau. Elle a en effet été soulevée à l'époque où les impôts miniers étaient déductibles, soit avant que la déduction relative aux ressources ne voit le jour. Néanmoins, du fait de l'instauration de la déduction relative aux ressources en 1974, cette question est restée latente depuis.

Pleine déductibilité

Le budget fédéral du 18 février 2003 annonçait que la déduction relative aux ressources serait éliminée et remplacée par « une déduction des redevances provinciales *réelles*, des autres redevances à la Couronne et des impôts miniers versés » (mise en évidence ajoutée). La substitution en question devait se faire progressivement sur une période de cinq ans. Le Budget prévoyait donc manifestement la pleine déductibilité des impôts miniers versés.

L'intention du gouvernement d'autoriser la pleine déduction du montant réel des impôts versés s'est vue réitérée dans le document technique¹ publié par le ministère des Finances en mars 2003 :

Le nouveau régime fédéral d'imposition du revenu provenant de ressources comprend les éléments suivants... l'instauration d'une déduction d'impôt sur le revenu à l'égard des redevances provinciales réelles, des autres redevances à la Couronne et des impôts miniers versés...

Cette intention a de nouveau été affirmée au Sénat lors du débat en deuxième lecture du projet de loi C-48, lequel renfermait les dispositions relatives à l'adoption du nouveau régime fiscal en matière de ressources. L'honorable Wilfred P. Moore a alors en partie déclaré :

« Le nouveau régime présenté dans le projet de loi C-48, qui sera graduellement mis en application sur cinq ans, imposera le même taux sur les bénéfices des entreprises du secteur des ressources naturelles que sur les bénéfices des autres sociétés, et **il accordera une déduction des coûts réels de production**, y compris les redevances provinciales, les autres redevances à la Couronne ainsi que les **impôts miniers, plutôt qu'une déduction arbitraire.** » [mise en évidence ajoutée]

Mise en œuvre proposée

Le ministère des Finances propose que la déductibilité des impôts miniers provinciaux s'appuie sur une modification de l'article 3900 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (le « *Règlement* »). Cet article, conjointement à l'alinéa 20(1)ⅴ de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « *Loi* »), autorise un contribuable à déduire les impôts miniers provinciaux sur le revenu provenant de certaines opérations minières. La déduction est présentement restreinte à l'extraction de minéraux industriels tels que le gravier, le sable, le soufre, le graphite, l'argile et l'amiante. La modification proposée abrogerait la définition de « minéraux » de l'article 3900, si bien que le sens plus large de ce terme dans la *Loi* s'appliquerait et que la déduction vaudrait pour les impôts sur le revenu provenant des exploitations minières en général.

Inquiétudes relatives à l'article 3900 du *Règlement*

La proposition visant à assurer la déductibilité des impôts miniers provinciaux en élargissant la portée de l'article 3900 aurait pour effet, dans bien des cas, d'empêcher la pleine déductibilité de ces impôts par les contribuables. Cette mise en œuvre proposée est incompatible avec les énoncés ci-dessus voulant que les impôts miniers provinciaux *réels* versés seront déductibles.

L'article 3900 permet à un contribuable de déduire un *pourcentage* des impôts miniers versés à une province au cours d'une année. Ce pourcentage s'obtient en multipliant le montant réel des impôts versés par une fraction dont le numérateur est le revenu que le contribuable a tiré d'opérations minières dans la province visée au cours de l'année, et dont le dénominateur est le revenu sur lequel le contribuable

¹ « Amélioration du régime d'imposition applicable au secteur canadien des ressources naturelles », document technique du ministère des Finances, mars 2003.

a versé lesdits impôts. La fraction en question a été interprétée de telle sorte que le revenu servant de numérateur correspond au revenu tel qu'il est défini par la *Loi* (en tenant compte des modifications précisées à l'article 3900), alors que dans le cas du dénominateur, il correspond au revenu calculé selon la loi provinciale applicable au titre de l'impôt minier. Comme il y a généralement des différences entre le calcul du revenu selon la loi fédérale sur l'impôt sur le revenu et les lois provinciales sur les impôts miniers, la fraction est souvent inférieure à un (1), si bien que seule une partie des impôts miniers provinciaux réels est déductible.

Selon nous, la restriction imposée par l'article 3900 est inopportun. Il n'y a aucune raison d'ordre public apparente pour qu'un contribuable se voit empêcher de déduire le plein montant des impôts versés en vertu d'une loi provinciale sur l'impôt minier du simple fait que la province visée ne calcule pas le revenu imposable à ce titre de la même façon que pour l'impôt sur le revenu en général. De plus, les impôts sur l'exploitation minière visent un but semblable à celui des redevances provinciales sur les ressources minières. Pour des raisons constitutionnelles et autres, les provinces n'ont généralement pas imposé de redevances sur les activités minières, mais ont plutôt eu recours à des impôts sur le revenu des mines. Or, le fait que les provinces obtiennent leur part du revenu lié aux ressources minières sous forme d'impôts miniers particuliers plutôt que sous forme de redevances ne devrait pas avoir aucune incidence sur la déductibilité des sommes versées. Car, du point de vue du producteur, les deux formes de prélèvement ne constituent à toutes fins pratiques qu'un coût de production.

La question de la déductibilité restreinte des impôts miniers provinciaux circule depuis de nombreuses années. La Commission royale d'enquête sur la fiscalité recommandait, dans son rapport de 1966, que de tels impôts soient pleinement déductibles. Une façon de procéder a cependant été adoptée lors de la réforme fiscale qui a suivi ce rapport, visant notamment une réduction de l'impôt fédéral. Cette mesure devait prendre effet après 1976. Toutefois, en raison de développements ultérieurs, dont la flambée des prix du pétrole, le gouvernement fédéral a d'abord accordé un abattement d'impôt sur les ressources en 1974, puis adopté le régime de déduction relative aux ressources en place depuis 1976. En conséquence, la portée limitée de la déduction applicable aux impôts miniers en vertu de l'article 3900 a cessé d'être un objet de préoccupation en 1974.

Pour un compte rendu détaillé sur l'histoire des impôts miniers et leur déductibilité, reportez-vous à l'annexe jointe au présent mémoire. Un thème récurrent dans l'histoire de l'article 3900 (et de son prédecesseur) tient à l'absence de tout fondement politique à la formule qu'il présente. Et certes, aucun fondement politique à une telle formule n'est manifeste dans le budget fédéral du 18 février 2003.

Une autre inquiétude quant à l'article 3900 concerne le fait qu'il ne prévoit une déduction à l'égard d'un impôt minier que si ce dernier est prélevé en vertu d'une législation applicable à l'imposition des seules personnes qui se livrent à des opérations minières. Dans le cas de Terre-Neuve-et-Labrador, l'impôt minier relève de la *Mining and Mineral Rights Tax Act, 2002* qui comprend un impôt sur les droits miniers. Or, l'impôt sur les droits miniers n'est prélevé qu'auprès des personnes qui se livrent à des opérations minières. Elle s'applique aussi, entre autres, à toute personne qui tire un revenu de redevances ou toute autre contrepartie liée à la production d'une mine ou calculée par rapport au montant ou à la valeur de la production d'une exploitation minière, lorsque la contrepartie est obtenue pour l'octroi ou la cession de tout droit attribué en vertu de la *Mineral Act*. Ainsi, l'impôt prélevé en vertu de cette loi ne sera pas admissible à la déduction prévue par l'article 3900. Cela dit, nous n'avons pas examiné les textes de loi des autres provinces en matière d'impôt minier afin de déterminer si un ou plusieurs d'entre eux révèlent un problème similaire.

Équité

Le fait de limiter le montant des impôts miniers provinciaux qui peuvent être déduits sans imposer de restriction comparable à la déduction des redevances (notamment les redevances fondées sur le profit dans le cas des sables bitumineux) qui peuvent être réclamées par l'industrie pétrolière n'assurerait pas un traitement équitable des différents contribuables actifs dans le secteur des ressources naturelles. Qui plus est, il en résulterait une injustice au sein même de l'industrie minière, puisque certaines compétences géographiques imposent désormais une redevance sur les profits miniers plutôt qu'un impôt minier. Un exemple en est la redevance payable sur la production de diamants dans les Territoires du Nord-Ouest². Ce prélèvement sur la production de diamants sera en effet pleinement déductible dans le calcul du revenu (au terme de l'instauration graduelle du nouveau régime).

Solution suggérée

Afin de prendre en compte les préoccupations exprimées ci-dessus, le Comité mixte propose une différente façon de faire quant à la mise en œuvre des changements relatifs aux impôts miniers. Une nouvelle disposition permettrait ainsi de garantir la pleine déductibilité des impôts miniers provinciaux. Cette disposition pourrait notamment préciser les formes d'impôt admissibles à la déduction. Elle pourrait, par exemple, autoriser la déduction de toute somme versée en vertu d'une loi qui impose les personnes se livrant à des opérations minières. « Opérations minières » y ferait l'objet d'une interprétation comparable à celle qu'en donne la définition du paragraphe 3900(2) du *Règlement*. En guise de solution de rechange, la nouvelle disposition pourrait autoriser la déduction des impôts versés en vertu d'une loi provinciale. Un règlement serait alors adopté, dressant la liste des lois provinciales sur les impôts miniers.

Nous espérons que vous jugerez nos commentaires utiles. Comme toujours, nous serions heureux de vous rencontrer, vous et vos collègues, pour approfondir quelque point que ce soit du présent mémoire.

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de nos sentiments distingués.



Paul B. Hickey, CA
Président, Comité sur la fiscalité
Institut canadien des comptables agréés

Brian R. Carr
Président, Section du droit fiscal
Association du Barreau canadien

c.c. : Daryl Boychuk, agent principal de la politique de l'impôt, ministère des Finances

² Article 65 du *Règlement sur l'exploitation minière au Canada*, C.R.C., ch. 1516.

ANNEXE

HISTOIRE DES IMPÔTS MINIERS ET DE LEUR DÉDUCTIBILITÉ

La déductibilité des impôts miniers provinciaux³ a une longue histoire au Canada — sur le plan aussi bien juridique que politique. La présente annexe retrace l'histoire de ces impôts et des questions liées à leur déductibilité. Un examen approfondi de cette histoire s'avère en effet essentiel à la compréhension de la solution proposée dans notre présentation.

Un vieux impôt

Les impôts miniers provinciaux existent depuis fort longtemps. Ils datent en fait, au Canada, d'avant l'impôt général sur le revenu. Ainsi les provinces combinées du Haut et du Bas-Canada ont-elles imposé une taxe sur les redevances minières avant même la Confédération, tandis que le prédecesseur de l'actuel impôt minier en Ontario remonte à 1891⁴.

Revenu provincial tiré de la production de ressources

Une province peut prélever un droit de deux façons sur la production de ressources sur son territoire. Premièrement, lorsque la province a un intérêt patrimonial dans une ressource donnée, elle peut prélever (ou se réserver) une redevance sur sa production – à titre de contrepartie pour l'octroi ou la cession aux exploitants de certains droits de propriété sur la ressource. Dans ce cas, la province est rétribuée en sa qualité de propriétaire foncier⁵.

Deuxièmement, une province a le droit, en vertu de la Constitution, de prélever des impôts « directs » auprès des personnes qui y sont établies⁶. Un impôt direct en est un qui, de par sa nature, est normalement versé par la personne même qu'il vise, sans pouvoir être transféré à une autre. Un impôt direct peut être prélevé en plus d'une redevance (s'il y a lieu), étant donné que les pouvoirs constitutionnels d'une province en matière de propriété et d'imposition directe ne sont pas mutuellement exclusifs.

En ce qui concerne les ressources en pétrole et en gaz classiques au Canada, la plupart des provinces ont choisi de prélever des droits sur la production par voie de redevances imposées au moment de l'octroi des concessions pétrolières et gazières. Les provinces ont sans doute opté

³ Dans le présent mémoire, le terme « impôts miniers provinciaux » comprend toute forme d'imposition comparable dans les trois territoires du Canada.

⁴ Reportez-vous à R. D. Brown, « The Fight Over Resource Profits », vol. XXII, n° 4, 1974, CTJ 315, à la note de bas de page 8.

⁵ D. Y. Timbrell, « Taxation of the Mining Industry in Canada », Études de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité, n° 9, mai 1964, p. 67, paragr. 163. Dans la présente annexe, on fait référence à ce rapport sous le nom de « Étude de 1964 de la Commission royale d'enquête ». Reportez-vous aussi à la décision rendue dans *C.I.G.O.L. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, 80 D.L.R. (3^e) 449 (CSC). Le gouvernement fédéral préleve aussi des redevances, notamment sur la production de diamants dans les Territoires du Nord-Ouest.

⁶ *Ibid.* L'autorité de prélever des impôts directs a initialement été conférée par l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*, au paragraphe 92(2), qui est par la suite devenu le paragraphe 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*.

pour cette formule en raison de la nature homogène du pétrole classique et du fait que sa valeur marchande «à la tête des puits» est relativement facile à établir⁷.

À l'origine, les provinces tiraient un revenu de l'exploitation des mines en prélevant une taxe uniforme par tonne de minerai extraite. Cette pratique était conforme à leur pouvoir constitutionnel dès lors que le droit prélevé l'était sous forme de redevance. Certaines provinces n'étaient pas propriétaires des ressources — notamment l'Ontario dans le cas de l'or —, ou concédaient subsidiairement un intérêt dans les ressources sans imposer de redevance. Lorsqu'une province n'avait pas d'intérêt patrimonial dans une ressource, elle cherchait parfois à imposer une taxe sur la production brute. Cependant, les tribunaux ont jugé cette forme de taxation inconstitutionnelle — étant de la nature d'un « impôt indirect », et donc *ultra vires*⁸.

Avec le temps, la plupart des provinces ont fini par concéder des intérêts dans leurs ressources minérales à titre définitif (c.-à-d. libre de redevance), et ont dès lors donné à leurs prélèvements sur la production minérale la forme d'un impôt sur les «bénéfices miniers». Il s'agissait là d'un «impôt direct», étant un impôt sur le revenu, et par conséquent conforme au pouvoir constitutionnel de la province⁹.

Le problème des impôts miniers

Si les provinces avaient, là où faire se pouvait, adopté une politique consistant à imposer des prélèvements sur la production minérale sous forme de redevances plutôt que d'impôts miniers, la position fédérale en la matière serait simple et claire. Mais tel n'a pas été le cas, comme nous l'avons déjà mentionné, dans le secteur pétrolier. Dès l'instauration du régime d'impôt sur le revenu au Canada, les redevances ont été exclues du revenu au titre de la législation sur la propriété, ou, subsidiairement, considérées comme une dépense d'entreprise ordinaire et déductible¹⁰.

Déjà en 1930, la position fédérale en matière d'impôt sur le revenu n'était plus la même à l'égard des impôts miniers provinciaux sur les bénéfices miniers. À cette époque, on en est venu à se demander si tout impôt fondé sur les «bénéfices miniers» pouvait être considéré comme une

⁷ Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité, tome 3, *L'imposition du revenu*, p. 349, 4 paragr. complet. Dans la présente annexe, on fait référence à ce rapport sous le nom de «Rapport de la Commission royale d'enquête de 1966».

⁸ *King c. Caledonian Collieries Limited*, (1928) A.C. 358. Reportez-vous au Rapport de la Commission royale d'enquête de 1964, p. 67, paragr. 163, et le Rapport de la Commission royale d'enquête de 1966, p. 349, dernier paragr. Dans le même ordre d'idées, reportez-vous à la décision rendue dans *C.I.G.O.L. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, 80 D.L.R. (3^e) 449 (CSC).

⁹ Dans *Nickel Rim Mines Ltd. c. Procureur général de l'Ontario*, [1966] 1 O.R. 345, la Cour d'appel de l'Ontario s'est demandée si l'impôt exigé en vertu de l'article 4 de la *Loi de l'impôt sur l'exploitation minière*, L.R.O. 1950, chap. 237, était au-delà des pouvoirs de la province à titre d'impôt non «direct». Le juge Porter, J.C.O, qui a rendu le jugement de la Cour d'appel, s'est dit d'accord avec le juge de première instance Wells, à savoir que l'impôt en question était bel et bien direct, puisqu'il portait sur les bénéfices réalisés. Le J.C.O. Porter a en outre jugé que l'impôt sur les bénéfices applicables au minerai non encore vendu était de même un impôt direct.

¹⁰ Rapport de la Commission royale d'enquête de 1966, p. 349, 3 paragr. complet. Rapport de la Commission royale d'enquête de 1964. Reportez-vous aussi à Edward Rowe, «Deductibility of Crown Charges under Bill C-48», Federated Press, *Resource Sector Taxation*, vol. II, n° 1, 2003, où il est question de la déductibilité des redevances, y compris celles qui sont fondées sur le profit.

dépense déductible, hésitant quant à savoir si un tel impôt était conçu pour s'appliquer aux activités menées « en vue d'en tirer un revenu » ou plutôt au revenu en question « une fois gagné ». De manière à régler la question, on a intégré à la loi fédérale de l'impôt sur le revenu une déduction légale particulière à l'égard des impôts miniers¹¹.

De 1944 à 1948 – Politique fiscale initiale

Une des recommandations précises du rapport de la Royal Ontario Mining Commission en 1944 voulait que les sommes payables par les sociétés minières en vertu de la *Loi de l'impôt sur l'exploitation minière* de l'Ontario soient déductibles au titre de la *Loi fédérale de l'impôt de guerre sur le revenu* et de la *Loi fédérale sur la taxation des surplus de bénéfices*. La Commission considérait l'impôt en question comme une dépense absolument nécessaire dans le calcul du coût réel du mineraï¹².

La Conférence entre le Dominion et les provinces sur la reconstruction a eu lieu en 1945. Une des propositions du gouvernement fédéral de l'époque consistait à se réserver, temporairement du moins, la compétence exclusive en matière d'impôts sur le revenu, à l'exception des impôts sur les bénéfices tirés des exploitations minières et forestières. Ces derniers étaient en effet clairement perçus comme étant de la compétence des provinces. Le texte de la proposition établissait en outre que les impôts miniers «sont des coûts d'exploitation reconnus, dès lors déductibles du revenu imposable aux fins fiscales du Dominion»¹³.

Après cette déclaration, la première disposition fiscale fédérale à reconnaître précisément la déductibilité des impôts miniers sur les bénéfices d'exploitation a été celle de l'alinéa 5(1)w) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, applicable à compter de 1947. Décrivant cette disposition, le ministre des Finances par intérim de l'époque avait déclaré :

« L'impôt provincial sur le revenu applicable à ce genre de revenu particulier [c.-à-d. les bénéfices miniers], qui n'est aujourd'hui normalement pas admissible, le sera à l'avenir... Par le passé, l'impôt provincial sur le revenu [tiré des bénéfices miniers] n'était pas admissible à une déduction... À l'avenir, il le sera...»¹⁴

En 1947, l'alinéa 5(1)w) s'énonçait comme suit :

... toute somme que le gouverneur en conseil peut, par règlement, autoriser à l'égard des montants versés à une province au titre des impôts sur le revenu provenant d'exploitations minières...

¹¹ Rapport de la Commission royale d'enquête de 1964, pp. 67-68, dernier paragraphe. L'interdiction réglementaire particulière faisait partie d'une disposition antérieure à l'actuel alinéa 18(1)a). Reportez-vous à *Roenisch c. M.N.R.*, 1 DTC 199 (Ex. F.). Reportez-vous aussi à Brian Carr, « Mining Taxes: An Old Problem Revisited », Federated Press, *Resource Sector Taxation*, vol. II, n° 1, 2003. Comme le précise ce document, la non-déductibilité des impôts en question n'est pas à toute épreuve. La non-déductibilité des impôts miniers fondés sur le profit est donc considérée comme une hypothèse de travail dans la présente annexe.

¹² Rapport de la Commission royale d'enquête de 1964, p. 140, paragr. 311.

¹³ *Ibid.*, p. 140, paragr. 312.

¹⁴ *Ibid.*, p. 141, paragr. 313.

En 1948, on a modifié cette disposition pour inclure les impôts miniers prélevés aussi bien par les municipalités que par les gouvernements provinciaux, et pour fonder la déduction sur une comptabilité d'exercice plutôt qu'à l'acquittée¹⁵. C'est ainsi que, pour les années 1947 et 1948, la disposition s'énonçait comme suit :

... toute somme que le gouverneur en conseil peut, par règlement, autoriser au titre des impôts sur le revenu de l'année provenant d'exploitations minières...¹⁶

Avec l'entrée en vigueur de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1948, des règlements ont été promulgués conformément à cette disposition afin de préciser le montant de la déduction applicable aux impôts miniers¹⁷. Tel qu'il est expliqué ci-dessous, ces règlements ont eu pour effet d'empêcher la pleine déduction des impôts miniers. De fait, certains contribuables ont découvert que seule une petite portion des impôts miniers provinciaux était déductible au moment de calculer l'impôt fédéral sur leur revenu¹⁸. Et il importe de mentionner qu'aussi étonnant que cela puisse être, cet effet ne résultait d'aucune décision de politique fiscale émanant du ministère des Finances¹⁹. Un thème récurrent a d'ailleurs été l'absence flagrante de fondement politique sous-jacent à la structure des règlements applicables.

De 1949 à 1967 – Les problèmes liés à l'article 701 du *Règlement*

Comme nous venons de le souligner, bien que la politique fiscale ait clairement fait valoir la déductibilité des impôts miniers à titre de coût de production reconnu, les règlements promulgués en application de la disposition législative sous-jacente n'ont pas reflété cette politique fiscale.

Les raisons expliquant l'absence d'une pleine déduction étaient nombreuses, mais le problème fondamental tenait à ce que la formule retenue dans l'article 701 du *Règlement* ne prévoyait la déduction que d'un pourcentage des impôts miniers sur la base du :

« revenu provenant d'une exploitation minière dans la province »
« revenu à l'égard duquel les impôts miniers provinciaux ont été versés »

et à ce que l'administration fédérale interprétrait le ratio de telle sorte que le «revenu » servant de numérateur correspondait au revenu imposable au fédéral tandis qu'au dénominateur, il correspondait au revenu calculé selon la loi provinciale applicable au titre de l'impôt minier. Et cette interprétation a finalement été entérinée par une décision partagée de la Cour suprême du Canada²⁰.

Le problème lié à cette interprétation tenait simplement au fait que le revenu imposable en vertu des lois provinciales sur les impôts miniers différait, d'ailleurs passablement, du revenu calculé aux termes de la loi fédérale. Qui plus est, les lois provinciales sur les impôts miniers différaient

¹⁵ *Ibid.*, p. 141, paragr. 316.

¹⁶ La même formulation se retrouve dans l'actuel alinéa 20(1)v.

¹⁷ Article 701 du *Règlement* en vigueur à l'époque. L'article 701 est le prédécesseur de l'actuel article 3900 du *Règlement*.

¹⁸ Rapport de la Commission royale d'enquête de 1964, p. 68, paragr. 164.

¹⁹ *Ibid.*, p. 142, paragr. 317.

²⁰ *Quemont Mining Corp. c. ministre du Revenu national*, 70 D.T.C. 6046 (CSC), confirmant 66 D.T.C. 5376 (Ex. F.)

entre elles. En conséquence, la formule de l'article 701 du *Règlement* donnait des résultats plutôt arbitraires, pour ne pas dire aléatoires, si bien que les contribuables de certaines provinces en faisaient davantage les frais que ceux d'autres provinces²¹.

Des disparités pouvaient en résulter pour différentes raisons, dont les suivantes²² :

- a. dans la plupart des provinces, l'intérêt n'était pas déductible dans le calcul des bénéfices miniers²³;
- b. dans la plupart des provinces, les redevances versées à des propriétaires privés de ressources n'étaient pas déductibles dans le calcul des bénéfices miniers;²⁴
- c. dans la plupart des provinces, certains frais d'administration et frais généraux n'étaient pas reconnus dans le calcul des bénéfices miniers;²⁵
- d. les gains et les pertes liés à la couverture de la production pouvaient faire l'objet d'un traitement différent aux fins de l'impôt fédéral sur le revenu et des impôts miniers provinciaux²⁶;
- e. le calcul de la « déduction relative au traitement » en vertu des différents régimes fiscaux miniers n'était pas toujours conforme au calcul présumé de ladite déduction aux termes de l'article 701 du *Règlement*²⁷;
- f. l'article 701 du *Règlement* ne prescrivait aucune méthode particulière quant à la répartition entre les provinces du revenu imposable au fédéral²⁸;
- g. dans un partenariat minier dont l'exercice financier ne coïncidait pas avec le calendrier civil, le revenu déclaré au fédéral pouvait être appliqué à une année d'imposition différente de celle d'un revenu sensiblement égal tel que calculé au titre de l'impôt minier²⁹.

Ainsi en est-on largement venu à tenir l'article 701 du *Règlement* pour arbitraire et totalement insatisfaisant.

²¹ Rapport de la Commission royale d'enquête de 1964, p. 68, paragr. 165.

²² La plupart, sinon toutes, allaient d'ailleurs persister jusqu'à ce jour.

²³ R. D. Brown, « The Fight Over Resource Profits », note de bas de page 3 *supra*.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ Edward Rowe, «Deductibility of Crown Charges under Bill C-48 », Federated Press, *Resource Sector Taxation*, vol. II, n° 1, 2003.

²⁷ R.D. Brown, note de bas de page 3 *supra*, et Edward Rowe, *ibid.*

²⁸ Edward Rowe, note de bas de page 26 *supra*.

²⁹ Cela s'explique simplement par l'application de la formule là où, par exemple, l'impôt minier est prélevé auprès des partenaires sur la base du calendrier civil alors que l'exercice financier du partenariat se termine en janvier aux fins d'imposition fédérales.

Commissions royales d'enquête de 1964 et 1966 – Réévaluation de la politique fiscale de 1944

Le rapport de la Commission royale d'enquête de 1964 soulignait les développements et les problèmes liés à l'article 701 du *Règlement*, et concluait comme suit :

La formule de l'article 701 du *Règlement*, telle qu'elle est interprétée par le Ministère, fait en sorte, dans les faits, qu'à moins que le calcul du revenu aux termes des lois provinciales sur les impôts miniers soit harmonisé à la loi fédérale, la déduction relative aux impôts miniers provinciaux soit appliquée de façon arbitraire... Il ne semble ni nécessaire ni souhaitable de poser cette sorte d'ultimatum aux provinces. Chacune d'elles a sa propre structure fiscale, complexe et élaborée au fil de nombreuses années. L'impôt sur l'exploitation minière de l'Ontario, par exemple, précède l'impôt fédéral sur le revenu... Il y a là une question de partage des impôts où les gouvernements fédéral et provinciaux devraient coopérer pour en arriver à une solution commune³⁰.

La Commission royale d'enquête de 1964 recommandait subséquemment les solutions de rechange qui suivent au problème :

Le genre de solution envisageable consisterait, pour le gouvernement fédéral, à accorder un crédit d'impôt fédéral à l'égard d'un pourcentage défini du revenu imposable provenant d'opérations minières dans l'une ou l'autre des provinces, et de n'accorder aucune déduction à l'égard des impôts miniers provinciaux... Pour l'essentiel, il s'agit là du système en usage dans les provinces en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, et il fonctionne bien... Une autre solution consisterait à autoriser la déduction de tous les impôts miniers provinciaux du revenu imposable au fédéral, ce qui produirait un résultat comparable à celui qu'obtiennent les sociétés pétrolières, qui peuvent déduire toutes leurs [redevances].

Dans le rapport de la Commission royale d'enquête de 1966, la seconde solution de rechange est recommandée comme la plus appropriée en matière de politique fiscale. Le rapport conclut :

Que les gouvernements provinciaux tirent des revenus des ressources naturelles au moyen de baux, de redevances ou d'un impôt sur le revenu, les frais encourus n'en demeurent pas moins un coût d'acquisition au regard du gisement de minerai ou de pétrole visé. En conséquence, les prélèvements en question, quelle que soit leur forme, devraient être *pleinement déductibles* dans le calcul du revenu, au même titre que tout autre coût lié à l'exploitation d'une entreprise. Cependant, puisqu'il s'agit de coûts liés à l'exploitation d'une entreprise, ils ne devraient être admissibles à aucune forme de crédit d'impôt. [mise en évidence ajoutée]

On notera que la solution de rechange en matière de politique fiscale proposée en 1964 et mise de l'avant en 1966 est la même que celle qui figure dans le document technique de mars 2003 du ministère des Finances. La politique fiscale proposée en 1964 et mise de l'avant en 1966 en était une de pleine déductibilité – c.-à-d. visant à proscrire la formule arbitraire et insatisfaisante de l'article 701 du *Règlement*.

³⁰ Rapport de la Commission royale d'enquête de 1964, pp. 68-69.

Réforme fiscale de 1971

La réforme fiscale décrétée à la fin de 1971³¹ introduisait un mécanisme destiné à entrer en vigueur après 1976 et interdisant toute déduction des impôts miniers provinciaux dans le calcul du revenu imposable au fédéral, tout en accordant une réduction plus importante, de 15 %, des bénéfices miniers imposables au fédéral. On reconnaissait ainsi que les provinces ajoutaient lourdement au fardeau fiscal en imposant une taxe sur les bénéfices miniers tout en admettant les problèmes bien connus liés à l'article 701 du *Règlement*. Les amendements en question ont été introduits après 1976 pour donner une « marge de manœuvre fiscale » aux provinces, afin qu’elles puissent conserver ou élargir leurs politiques fiscales à l’endroit des sociétés minières actives sur leur territoire³².

De 1974 à 2003

À la suite d’événements mondiaux survenus en 1973, le régime fiscal canadien vis-à-vis de l’industrie primaire a été largement modifié³³. La guerre au Moyen-Orient avait alors provoqué une flambée des prix du pétrole. Les prix des minerais étaient aussi à la hausse.

À cette époque, les provinces ont considérablement augmenté leurs redevances et leurs impôts. Le gouvernement fédéral a réagi en 1974 en refusant toute déduction des redevances et des impôts provinciaux sur la production de ressources dans le calcul du revenu imposable au fédéral. En ce qui concerne l’industrie pétrolière et gazière, il l’a fait en édictant les alinéas 12(1)o et 18(1)m de même que les paragraphes 69(6) à (10). L’alinéa 12(1)o ajoutait au revenu de l’exploitant la part de production de la province qui, autrement, n’aurait pas été incluse dans son revenu au titre de la législation sur la propriété³⁴. L’alinéa 18(1)m interdisait toute déduction relative à quelque autre forme de redevance ou d’impôt provincial que ce soit sur la production brute. Et les paragraphes 69(6) à (10) faisaient en sorte que ces restrictions ne puissent être éludées au moyen de transactions pétrolières ou minières entre exploitants et provinces à des prix inférieurs à la juste valeur marchande des ressources.

Dans le cas de l’industrie minière, ces dispositions étaient également applicables à certaines redevances sur la production minière – dont la redevance minière récemment instaurée en Colombie-Britannique³⁵.

Pour leur part, les impôts miniers sur les bénéfices étaient déjà (tel qu’il a été expliqué précédemment) non déductibles sinon dans les limites précises autorisées par la formule de l’article 701 du *Règlement*. La grande majorité de ces impôts ont en outre été rendus entièrement

³¹ Projet de loi C-259.

³² R. D. Brown, « The Fight Over Resource Profits », note de bas de page 3 *supra*, p. 317. Reportez-vous aussi au *Résumé du projet de loi sur la réforme fiscale de 1971*, l’honorable E. J. Benson, ministre des Finances, p. 48.

³³ Reportez-vous à Brian R. Carr, «Recent Amendments to the Resource Tax Regime», document présenté lors de la conférence annuelle 2003 de l’Association canadienne d’études fiscales.

³⁴ Edward Rowe, note de bas de page 26 *supra*.

³⁵ R.D. Brown, « The Fight Over Resource Profits », note de bas de page 3 *supra*, p. 320.

non déductibles par une modification de la définition de « minerai » dans l'article 701 du *Règlement*, de manière à exclure tout minerai d'une « ressource minérale ». Cela a eu pour effet d'interdire, aux termes de ce règlement, toute déduction relative aux impôts miniers provinciaux sur les bénéfices tirés de la production d'une ressource minérale.

Pour compenser la non-déductibilité de tous les prélèvements provinciaux sur la production de ressources, le gouvernement fédéral a voté un abattement d'impôt supplémentaire. Le budget du 23 juin 1975 supprima par la suite cet abattement et instaura plutôt la «déduction relative aux ressources », soit une déduction applicable au calcul du revenu imposable au fédéral et correspondant à 25 % des bénéfices sur la production de ressources après coûts d'exploitation et déduction pour amortissement, mais avant intérêts débiteurs et coûts d'exploration et de développement.

Il n'y eut ensuite aucun nouveau développement à cet égard jusqu'à l'annonce, dans le budget fédérale de 2003, selon laquelle la déduction relative aux ressources serait graduellement éliminée et remplacée par la pleine déductibilité des impôts miniers réels.