

Le Comité mixte du droit fiscal de L'Association du Barreau canadien et L'Institut canadien des comptables agréés

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

Institut Canadien des
Comptables Agréés
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Le 30 janvier 2006

Monsieur Brian E. Ernewein
Directeur, Division de la législation de l'impôt
Direction de la politique de l'impôt
Ministère des Finances
L'Esplanade Laurier,
140, rue O'Connor
17^e étage, Tour Est
Ottawa (Ontario) K1A 0G5

Monsieur,

Questions en cause – Projet de modifications techniques du 18 juillet 2005

Nous avons l'honneur de soumettre à votre examen le mémoire ci-joint qui concerne le Projet de modifications techniques du 18 juillet 2005 (le « Projet de modification 2005 »).

Nous avons remarqué que de nombreuses dispositions contenues dans les projets de modifications techniques du 20 décembre 2002 et du 27 février 2004 ont été maintenues dans le Projet de modification de 2005, sans tenir compte des recommandations que nous avons formulées au sujet de ces projets de modification antérieurs. Bien que le présent mémoire ne reprenne pas les recommandations formulées antérieurement, nous estimons qu'elles sont toujours valables et nous vous prions de les reconSIDéRer. Vous trouverez ci-joint une copie des mémoires antérieurs, datés du 6 mai 2003 et du 20 décembre 2004 à titre de référence.

Dans l'espoir que nos commentaires et nos recommandations vous seront utiles, nous serions ravis de vous rencontrer, vous et vos collègues, pour approfondir les questions examinées dans le présent mémoire ou dans les mémoires antérieurs.

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

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

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

**Mémoire préparé par
le Comité mixte sur la fiscalité de l'ABC/ICCA
au sujet du Projet de modifications techniques du 18 juillet 2005**

Table des matières

A.	Les clauses restrictives.....	1
<i>A.1</i>	<i>A.1 Questions soulevées antérieurement mais n'ayant pas été résolues</i>	<i>1</i>
<i>A.2</i>	<i>Exceptions prévues à la règle d'incorporation au revenu – Transferts permettant le report d'impôt</i>	<i>3</i>
<i>A.3</i>	<i>Exceptions prévues à la règle d'incorporation au revenu – L'obligation d'indépendance</i>	<i>4</i>
<i>A.4</i>	<i>Portée excessivement étroite des limitations proposées pour restreindre l'application de l'article 68</i>	<i>4</i>
B.	Les fiducies	6
<i>B.1</i>	<i>Modification de la définition de fiducie testamentaire</i>	<i>6</i>
<i>B.2</i>	<i>Perte du statut de fiducie testamentaire</i>	<i>7</i>
C.	Organismes de bienfaisance et dons.....	8
<i>C.1</i>	<i>Transactions sans liens de dépendance</i>	<i>8</i>
<i>C.2</i>	<i>Juste valeur marchande réputée</i>	<i>8</i>
<i>C.3</i>	<i>Exception aux règles sur la juste valeur marchande réputée</i>	<i>8</i>
<i>C.4</i>	<i>Don important.....</i>	<i>9</i>
D.	Observations supplémentaires.....	10
<i>D.1</i>	<i>Dette à recours limit</i>	<i>10</i>

A. Clauses restrictives

A.1 Questions soulevées antérieurement mais n'ayant pas été résolues

Bien que les dispositions réglementaires concernant les clauses restrictives proposées dans le projet de modifications techniques du 18 juillet 2005 (le « **Projet de modification 2005** ») contiennent effectivement un certain nombre de changements importants, par rapport aux dispositions réglementaires proposées dans le projet de modifications techniques du 27 février 2004 (le « **Projet de modification 2004** »), il semble qu'une grande partie des problèmes soulevés dans notre mémoire du 20 décembre 2004, n'aient pas été corrigés. Nous sommes toujours de l'avis qu'il est nécessaire d'apporter des changements considérables pour corriger ces problèmes, lesquels portent principalement sur la portée des dispositions réglementaires proposées. La portée de ces modifications réglementaires est beaucoup plus ample que l'objet pour lequel elles ont été présentées et elles apportent un changement significatif et inutile à la pratique fiscale établie au Canada depuis très longtemps.

Voici, en bref, les principaux problèmes que nous avons soulevés dans notre mémoire du 20 décembre 2004 :

1. La définition proposée pour l'expression « clause restrictive » est trop générale. Par conséquent, divers types d'arrangements commerciaux dont le traitement fiscal actuel est parfaitement adéquat pourraient être visés par les nouvelles dispositions réglementaires.
2. Tout montant qui répond à la définition prévue à l'article 42 (disposition avec garantie) doit être assujetti à cet article et non pas aux règles applicables aux clauses restrictives.
3. Dans certains cas, le paragraphe 56.4(2) permet que plusieurs contribuables soient tenus de payer des impôts sur le même montant d'argent. Nous remarquons que le Projet de modification 2005 contient une nouvelle exclusion en ce qui concerne les montants ayant été incorporés au revenu de la société admissible du contribuable. Cette exclusion ne représente qu'une restriction plutôt limitée à la possibilité de double imposition. En effet, la présence même de cette exclusion démontre que, dans d'autres circonstances, il y a la possibilité de double imposition.
4. Les modifications ne prévoient pas la possibilité d'un choix permettant de traiter un paiement de non-concurrence en tant que gain de capital, lorsque le paiement a été versé à une ou un actionnaire à la suite de la vente d'actifs par la société. Par conséquent, on favorise la vente de valeurs par rapport à la vente d'actifs.

5. Les exceptions évitant l'incorporation au revenu prévues au paragraphe 56.4(3) proposé sont trop étroites à plusieurs égards. Nous reconnaissons que la portée de l'alinéa 56.4(3)c) a été légèrement élargie grâce à l'ajout d'un intérêt admissible dans une société admissible. Cependant, cet élargissement ne vise qu'une fraction de toutes les situations qui comportent une clause restrictive concernant une entreprise exploitée par une entité autre que la société ou la société de personnes qui fait directement objet de la vente.
6. On ignore pourquoi on a prévu un choix relativement aux alinéas 56.4(3)b) et c) et, si on conserve la possibilité de faire un choix, on ne précise pas non plus comment ce choix peut être effectué ou révisé à la suite d'une nouvelle cotisation qui, en application de l'article 68, alloue une fraction de la contrepartie à une clause restrictive. Nous constatons qu'un des problèmes que nous avons soulevés auparavant a effectivement été corrigé : le Projet de modification 2005 a éliminé l'exigence prévue dans le Projet de modification 2004 selon laquelle les deux contribuables étaient tenus de déclarer le choix.
7. La répartition obligatoire des montants prévue à l'article 68 est très peu pratique et porte à confusion pour ce qui est de l'application de la Loi aux transactions d'achat et de vente.
8. L'alinéa 60f) proposé est incompatible avec le paragraphe 56.4(2) puisqu'il n'offre pas la possibilité d'appliquer une déduction au contribuable qui est obligé, aux termes du paragraphe 56.4(2), d'incorporer un certain montant à son revenu sans jamais avoir reçu le montant en question.
9. Nous estimons que l'imposition prévue à la Partie XIII en ce qui concerne les paiements de clauses restrictives pose plusieurs problèmes. Le premier problème est que l'alinéa 212(1)i) proposé, lequel représente un changement considérable en ce qui concerne l'imposition de paiements transfrontaliers, pourrait être adopté rétroactivement (à partir de la date de notification de la presse, soit le 7 octobre 2003, plutôt qu'à partir du 27 février 2004 ou plus tard, à la date de publication du projet de modification). Il y a un autre problème : comme les paiements de clauses restrictives sont considérés comme étant des revenus en vertu de l'alinéa d), on ne précise pas si ces montants constituent des profits d'entreprise dans le cadre de traités fiscaux du Canada lorsque ces montants découlent d'une entreprise exploitée par un non-résident.

Veuillez consulter notre mémoire du 20 décembre 2004 pour une discussion plus approfondie sur ces questions et sur d'autres problèmes supplémentaires.

A.2 Exceptions prévues à la règle d'incorporation au revenu – Transferts permettant le report d'impôt (par. 56.4(3))

L'alinéa 56.4(3)c) proposé est uniquement applicable aux montants ayant été ajoutés au produit de la disposition d'un intérêt admissible (sous-alinéa (v)). L'effet de cette exigence n'est pas clair lorsqu'une ou un contribuable concède une clause restrictive dans le cadre d'une vente d'un intérêt admissible dont l'imposition est reportée. Certains estiment que cette exigence est satisfaite lorsque le montant du produit de la disposition convenu en vertu de la disposition de roulement applicable (par. 85(1) ou 97(2)) est égal ou supérieur au montant total de la contrepartie, à l'exclusion de capital social, y compris le montant auquel le paragraphe 56.4(2) serait autrement applicable. D'autres estiment que cette exigence ne pourra jamais être satisfaite dans le cas de transferts à l'imposition différée, puisque le sous-alinéa 56.4(3)(c)v fait référence aux produits de dispositions définis aux termes de l'article 54. Lorsqu'une disposition de roulement est applicable au produit d'une disposition, alors ce produit de disposition n'est pas visé par cette définition.

Il n'y a pas de raison évidente, en matière de politique fiscale, pour laquelle l'allègement fiscal prévu à l'alinéa 56.4(3)c) ne serait pas disponible lorsque la clause restrictive est concédée dans le cadre d'une disposition effectuée en faveur d'une société sur une base à imposition différée. Dans la mesure où toute contrepartie qui ne comporte pas de capital social est attribuable à la clause restrictive, alors on devrait la traiter comme du « boot » (financement initial d'une entreprise provenant directement des recettes). Dans la mesure où toute contrepartie qui ne comporte pas de capital social est attribuable à la clause restrictive, alors la valeur des actions ne devrait pas être ajoutée au produit de la disposition : les actions devraient être traitées comme les autres actions reçues en contrepartie. Ces commentaires sont également applicables aux roulements en faveur d'une société de personnes.

Lorsqu'un contribuable concède une clause restrictive dans le cadre d'une vente à imposition différée de l'achalandage d'une entreprise, il semble que l'alinéa 56.4(3)b) proposé ne permet pas que la contrepartie versée sous forme de capital social (ou de participation dans une société) ne bénéficie d'un roulement. Encore une fois, il ne semble pas y avoir de raison de politique fiscale de ne pas autoriser un tel roulement.

Recommandation :

Nous recommandons que le paragraphe 56.4(3) soit modifié de manière à permettre l'application des dispositions de roulement aux actions (ou à la participation dans une société) imputables à l'octroi d'une clause restrictive.

A.3 Exceptions prévues à la règle d'incorporation au revenu – L'obligation d'indépendance (par. 56.4(3))

Les options disponibles au paragraphe 56.4(3) proposé ne sont applicables qu'aux clauses restrictives accordées à des personnes n'ayant pas de lien de dépendance. Par conséquent, deux situations ne peuvent pas bénéficier des dispositions prévues dans ce paragraphe : d'abord, il s'agit de la vente d'actions d'une société effectuée en vertu de l'alinéa 251(5)b) et dans le cadre de laquelle le vendeur et l'acheteur sont réputés liés en vertu de la simple exécution du contrat de vente; puis, la deuxième situation est lorsque la société vendeuse vend des actifs en les transférant d'abord à une subsidiaire lui appartenant en propriété exclusive, laquelle les vend par la suite à un acheteur indépendant. L'alinéa 56.4(3)b) n'est pas applicable à l'égard des clauses restrictives concédées par la société vendeuse dans le cadre du transfert d'actifs à la subsidiaire, même si la transaction générale est clairement sans liens de dépendance. Le manque de choix dans ces circonstances est inadéquat en termes de politique fiscale.

Recommandation :

Nous recommandons que le paragraphe 56.4(3) proposé soit modifié de manière à ce qu'il soit applicable aux circonstances mentionnées ci-dessus.

A.4 Portée excessivement étroite des limitations proposées pour restreindre l'application de l'article 68 (par. 56.4(5), (6), (7), (8))

Les limitations restreignant l'application de l'article 68 prévues aux par. 56.4(5) à 56.4(8) sont d'une portée excessivement étroite. Par exemple, l'exception prévue au par. 56.4(7) exige que la clause soit une clause de non-concurrence consentie sans contrepartie à une personne sans lien de dépendance et que, de plus, le montant en cause soit ajouté au « montant pour achalandage » du concédant ou qu'il soit reçu ou à recevoir par une société étant une « société admissible » du concédant et qu'il soit ajouté au montant pour achalandage. En raison de l'incorporation à la loi d'une définition de « société admissible », cette disposition n'est pas applicable lorsque la société compte deux actionnaires ayant vendu la société en question. Il semble également que cette disposition ne soit pas applicable non plus aux cas où le vendeur détient une société de portefeuille, parce que dans ce cas, le vendeur ne « détient » pas les actions de la société vendeuse – c'est sa société de portefeuille qui les détient. (Nous notons que l'étroitesse excessive de la définition de société admissible est également pertinente en ce qui concerne le paragraphe 56.4(2) proposé.)

Recommandation :

Nous recommandons de réexaminer les limitations proposées aux par. 56.4(5) à 56.4(8) de manière à s'assurer que l'article 68 ne s'applique pas d'une façon trop générale aux arrangements commerciaux normaux qui font l'objet d'un traitement fiscal adéquat.

B. Les fiducies

B.1 Modification de la définition de fiducie testamentaire

(par. 108(1))

Nous avons remarqué que le Projet de 2005 apporte des changements à la définition de « fiducie testamentaire ». Cependant, nous sommes un peu inquiets au sujet de la limite temporelle prévue à la clause *d*)(iii)(C) de la définition au sujet de la demande écrite devant être déposée auprès du Ministre pour lui demander d'approuver l'application de l'exception prévue dans cette disposition à l'égard de paiements effectués plus de 12 mois après le décès. Il semble que ce soit excessivement restreignant d'exiger que la demande au Ministre soit déposée dans un délai de 12 mois après le décès. Il pourrait y avoir des cas dans lesquels, au cours des 12 mois suivant le décès, les intéressés n'ont pas anticipé devoir effectuer des paiements pour le compte du patrimoine.

De plus, la date d'entrée en vigueur de cette disposition semble problématique. Il semble que, en ce qui concerne les années d'imposition se terminant avant la sanction royale, le délai de 12 mois permettant d'exclure les paiements commencera au moment de la sanction royale. Ceci parce que, lorsque la nouvelle disposition entrera en vigueur, la disposition pertinente sera formulée ainsi : « que le paiement a été fait dans les douze mois suivant la sanction de [nom de la loi modificative]. » Nous estimons que l'intention du législateur est que les paiements soient exclus s'ils sont effectués au cours de la période prolongée allant de la date du décès jusqu'à 12 mois après la sanction royale.

Recommandation :

Nous recommandons que la demande au Ministre prévue à la clause *d*)(iii)(C) de la définition de « fiducie testamentaire » prévue au paragraphe 108(1) ne soit pas assujettie à une prescription temporelle. Pour plus d'uniformité, nous suggérons que le délai prévu pour la demande soit également supprimé de la clause *d*)(iii)(B). De plus, l'entrée en vigueur de la clause *d*)(iii)(C) devrait être modifiée de manière à ce que la disposition prévoyant « dans les douze mois suivant le décès » soit lue en faisant référence à « suivant le décès et, au plus tard, douze mois après la date de la sanction royale de la *Loi de 2005 modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu.* »

**B.2 Perte du statut de fiducie
testamentaire (par. 249(6))**

L’alinéa 249(6)*d*) proposé contient une règle permettant de déterminer l’exercice fiscal d’une fiducie ou d’un patrimoine ayant perdu son statut de fiducie testamentaire. Nous ne comprenons pas clairement pourquoi cette règle fait référence à l’exercice d’une fiducie ou d’un patrimoine, puisque le terme exercice est normalement employé dans le cadre d’entreprises ou de biens. Le document semble faire référence à l’exercice fiscal d’une entreprise ou d’un bien de la fiducie ou de la succession, comme cela est le cas à l’alinéa 249(6)*a*), de manière à ce que l’alinéa 249(6)*d*) fonctionne parallèlement à la règle prévue à l’alinéa 249(6)*a*).

Recommandation :

Nous recommandons que l’alinéa 249(6)*d*) proposé soit modifié de manière à rectifier le problème ci-dessus mentionné.

C. Organismes de bienfaisance et dons

C.1 Transactions sans liens de dépendance (par. 248(36))

Le paragraphe 248(6) proposé semble être applicable aux propriétaires antérieurs d'un bien qui entretenaient une relation comportant des liens de dépendance lorsque la ou le donataire a offert le don à l'organisme de bienfaisance. Il pourrait y avoir des situations dans lesquelles, même s'il y a lieu des liens de dépendance au moment du don, ces liens n'existaient pas au moment de l'acquisition initiale.

Recommandation :

Nous recommandons que la phrase « a un lien de dépendance » soit modifiée pour dire « avait un lien de dépendance au moment de l'acquisition ».

C.2 Juste valeur marchande réputée

(al. 248(35)b))

L'alinéa 248(35)b) proposé prévoit une exception dans le cas de dons effectués à la suite du décès d'un contribuable. Cependant, il n'y a pas d'exception visant les biens reçus par un donataire à la suite du décès d'un autre contribuable. Cela semble inadéquat de limiter la juste valeur marchande des biens au prix que le donataire a payé. Il faudrait estimer la valeur du bien au moment du décès (sauf lorsqu'il y a lieu de roulement en faveur de l'époux) pour que le gouvernement ne soit pas également tenu de faire déterminer la juste valeur marchande au moment du don.

Recommandation :

Nous recommandons que la phrase « ou le contribuable a acquis le bien par suite du décès d'une autre personne » soit ajoutée après le mot « décès » qui figure sur la première ligne de l'alinéa 248(35)b) proposé.

C.3 Exception aux règles sur la juste valeur marchande réputée (al. 248(37)e))

Le paragraphe 248(37) prévoit une liste de biens pouvant faire l'objet d'un don sans entraîner l'application du paragraphe 248(35). Les dons d'argent en espèces ne figurent pas sur la liste. Par conséquent, pour déterminer si une action a été émise en contrepartie d'argent comptant ou en contrepartie d'argent comptant et de biens, il faut appliquer l'alinéa 248(37)e) : il n'est pas clair, cependant, si cela satisfait au critère prévu au sous-alinéa 248(37)e)(iii). On ne peut en effet affirmer catégoriquement que le paragraphe 248(35) n'est pas applicable à un don d'argent comptant, même si

dans l'éventualité où il était appliqué à un don en argent comptant, il aurait l'effet de diminuer la valeur du don.

Recommandation :

Nous recommandons que la phrase « pour diminuer la juste valeur marchande du bien » soit ajoutée immédiatement après le mot « appliqué » qui figure au sous-alinéa 248(37)e)(iii).

C.4 Don important (par. 248(39))

Le paragraphe 248(39) est applicable à toute disposition de biens autres que des dons. Cependant, le préambule de la disposition n'est pas claire à ce sujet.

Recommandation :

Nous recommandons que le préambule de la disposition prévoie clairement que ce paragraphe vise toute disposition de biens autres que des dons.

D. Observations supplémentaires

D.1 Dette à recours limité

(al. 143.2(6.1)c))

L’alinéa 143.2(6.1)c)) proposé incorpore à la dette à recours limité relative au don ou à la contribution monétaire du contribuable, toute dette n’étant pas de recours limité lorsque cette dernière a été contractée par la ou le contribuable, une personne liée ou une ou un titulaire de droit sur le contribuable et se rapporte au don ou à la contribution, « dans le cas où cette dette ou toute autre dette est assortie d’une garantie, d’une indemnité ou d’un engagement semblable ». La portée de la conclusion semble un peu ample à deux égards.

D’abord, l’exclusion n’est pas applicable si la sûreté est garantie par le débiteur (au lieu de représenter une garantie en faveur du débiteur) ou une autre personne prévue aux alinéas *a*) ou *b*). Il n’y a pas de raison de traiter un don ou une contribution monétaire financés par une dette garantie comme une dette à recours limité.

Deuxièmement, l’expression « toute autre dette » qui figure à l’alinéa *c*) semble faire référence à une dette quelconque, ce qui ne nous semble pas logique. Le législateur souhaitait probablement faire référence à toute autre dette prévue dans ce paragraphe, notamment la dette de tout contribuable mentionné aux alinéas *a*) ou *b*) qu’il est raisonnable de considérer comme se rapportant au don ou à la contribution monétaire.

Recommandation :

Pour rectifier le premier problème, nous recommandons que soit prévue expressément l’exclusion des sûretés garanties par les débiteurs.

Pour rectifier le second problème, nous recommandons de préciser que l’expression « toute autre dette » fait référence aux dettes prévues dans ce paragraphe.