

# Commentaires relatifs au budget fédéral 2010

Publié par le groupe de droit fiscal de McCarthy Tétrault,  
en collaboration avec Carswell, une division du groupe Thomson Reuters

À la suite de la reprise du Parlement, le gouvernement minoritaire du premier ministre Harper a publié son cinquième budget le 4 mars 2010 (le « budget de 2010 »). Le budget de 2010 vise à continuer d'appuyer la croissance économique, les emplois, les infrastructures et les industries. Le budget de 2010 tient compte des répercussions de la récession à l'échelle mondiale, mais contient une dose d'optimisme et d'incertitude au sujet de la solidité et de l'ampleur de la reprise économique.

Contrairement à certains budgets récents, le budget de 2010 comprend un grand nombre de mesures fiscales, dont plusieurs seront accueillies favorablement par l'industrie et les contribuables. Tel qu'envisagé dans le discours du Trône qui traitait de l'élimination d'« échappatoires », un certain nombre de mesures visent à maintenir l'assiette des recettes du pays et à resserrer ou à éliminer des structures que le gouvernement juge non conformes à la politique fiscale.

Les faits saillants du budget de 2010 comprennent d'importants changements aux règles relatives aux options d'achat d'actions des employés, des mesures en vue de simplifier le régime de retenue et de déclaration prévu à l'article 116, des modifications visant à améliorer les propositions relativement à l'imposition des fiducies non-résidentes (« FNR ») et des entités de placement étrangères (« EPE »), ainsi qu'une série de mesures relatives à la déduction pour amortissement et d'autres mesures. Le gouvernement s'est également engagé à explorer les règles de transfert de pertes entre personnes liées ou de production de déclarations consolidées à l'intérieur d'un groupe de sociétés. Le budget de 2010 cible également les opérations perçues comme étant agressives et comporte des propositions portant sur les opérations de conversion de fonds de revenu structurées afin de tirer profit des pertes de sociétés non liées et les opérations génératrices de crédit pour impôt étranger ainsi que la déclaration obligatoire de certaines opérations d'évitement.

## MESURES VISANT L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

### Conversion des EIPD et transfert de pertes

Le paragraphe 256(7) de la Loi de l'impôt sur le revenu (Canada) (la « Loi ») prévoit certaines présomptions permettant d'établir s'il y a acquisition de contrôle d'une société. L'acquisition de contrôle d'une société par une personne ou un groupe de personnes est un événement qui entraîne un certain nombre de conséquences fiscales, notamment des restrictions relatives à la déductibilité des pertes autres qu'en capital et le transfert à la société remplaçante des soldes de dépenses relatives aux ressources. Le budget de 2010 propose deux modifications au paragraphe 256(7) dans le contexte de la conversion d'une fiducie de revenu ou d'une société de personnes cotée en bourse.

McCarthy  
Tétrault

Tout d'abord, le budget de 2010 propose d'adopter une nouvelle disposition semblable à l'alinéa 256(7)c) existant qui prévoit actuellement que, dans le contexte d'une prise de contrôle inversée d'une société, sous réserve de certaines exceptions, lorsque deux personnes ou plus échangent des actions d'une société contre des actions d'une autre société, le contrôle de l'autre société sera réputé avoir été acquis par une personne ou un groupe de personnes. Le budget propose d'élargir cette règle afin de l'appliquer aux prises de contrôle inversées réalisées par des fiducies de revenu et des sociétés de personnes cotées en bourse. Notamment, lorsque deux personnes ou plus disposent de participations dans une fiducie intermédiaire de placement déterminée (« EIPD ») (fiducie ou une société de personnes) ou une fiducie de placement immobilier en échange d'actions du capital-actions d'une société, le contrôle de celle-ci et de chaque société qu'elle contrôle sera réputé avoir été acquis au moment de l'échange par une personne ou un groupe de personnes. Cette mesure a été prise en réponse à plusieurs conversions de fiducies de revenu cotées en bourse ayant utilisé des sociétés disposant de soldes d'attributs fiscaux existants comme sociétés continuantes.

Le budget de 2010 propose également de modifier le paragraphe 256(7) de sorte que, dans le cas où :

- i) une EIPD (fiducie) entreprend une opération en vue de se convertir en une société; ii) le seul bénéficiaire d'une EIPD (fiducie) est une société; et iii) l'EIPD (fiducie) distribue les actions d'une filiale qu'elle contrôle dans le cadre de la liquidation de l'EIPD (fiducie), la distribution par l'EIPD (fiducie) des actions de la filiale à la société bénéficiaire sera réputée ne pas entraîner une acquisition de contrôle de la filiale par la société bénéficiaire. Cette proposition est une disposition d'allégement.

Les deux modifications proposées s'appliqueront aux opérations effectuées après 16 h HNE le 4 mars 2010. Toutefois, si les contribuables ont conclu une convention écrite avant ce moment qui oblige les parties à réaliser une opération après ce moment, les modifications proposées ne s'appliqueront pas à une telle opération (sous réserve du choix décrit ci-dessous). À cette fin, lorsque les modalités de la convention permettent à une partie d'éviter de réaliser l'opération à la suite des modifications de la Loi, la partie en question ne sera pas considérée comme étant obligée de réaliser l'opération.

En outre, le budget propose de permettre aux contribuables de choisir d'appliquer ces mesures aux opérations ayant été réalisées ou ayant fait l'objet d'une convention écrite avant 16 h HNE le 4 mars 2010. Il semble que si les parties en font le choix, ces deux mesures s'appliqueront à l'opération.

Le budget de 2010 n'indique pas que les opérations ayant été réalisées peuvent être contestées aux termes des règles existantes, ce qui diffère des déclarations faites relativement aux propositions relatives au générateur de crédit pour impôt étranger décrites ci-dessous. Toutefois, rien n'empêche l'Agence du revenu du Canada (ARC) de recotiser les conversions mises en œuvre aux termes des règles existantes, et l'ARC a indiqué à la conférence annuelle de 2009 de l'Association canadienne d'études fiscales qu'elle examinerait ces opérations dans le cadre de ses fonctions de vérification habituelles.

## Déclaration d'opérations d'évitement

Le budget de 2010 propose un régime de déclaration obligatoire pour certaines opérations d'évitement fiscal. Les détails du régime proposé seront communiqués dès que possible et un processus de consultation sera annoncé à ce moment. Des propositions semblables ont été récemment adoptées dans le Green Book du président Obama et par la province de Québec dans son bulletin no 2009-5.

Tout comme le régime de déclaration existant applicable aux abris fiscaux, ces propositions visent à améliorer la capacité de vérification de l'ARC. Ces propositions sont conformes aux tendances internationales récentes visant à contrer les prétendues structures fiscales agressives.

La déclaration obligatoire sera nécessaire pour les opérations qui constituent des « opérations d'évitement » en vertu de la règle générale anti-évitement et qui satisfont à au moins deux des critères suivants :

- Un promoteur ou un conseiller fiscal a droit à des honoraires qui sont rattachés à l'obtention ou au montant de l'avantage fiscal engendré par l'opération ou au nombre de participants à l'opération;
- Un promoteur ou un conseiller fiscal exige que des ententes de confidentialité ou de non-divulgaration soient conclues ou invoque par ailleurs un « droit à la confidentialité » à l'égard de l'opération; et
- 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.

Le défaut de déclarer une opération d'évitement visée pourrait entraîner le refus de l'avantage fiscal et l'imposition d'une pénalité. Contrairement aux propositions du Québec, rien ne laisse entendre que des pénalités seraient imposées au promoteur.

Ces propositions pourraient s'appliquer aux opérations d'évitement conclues après 2010 ou faisant partie d'une série d'opérations prenant fin après 2010 et ne s'appliqueront pas aux opérations entrant dans la catégorie des abris fiscaux ou portant sur des actions accréditives.

La portée et le format de la déclaration requise ne sont pas décrits dans le budget. Les clients devront tenir compte des répercussions que peuvent entraîner la conclusion d'ententes de confidentialité et d'autres arrangements semblables avec des conseillers fiscaux. L'avantage du secret professionnel peut devenir important dans le contexte des opérations devant être déclarées.

### **Crédit d'impôt pour exploration minière**

Les dispositions relatives aux émissions d'actions accréditatives prévues par la Loi permettent à une société qui engage certaines dépenses, y compris des « frais d'exploration au Canada » (« FEC »), de renoncer à ces dépenses en faveur d'un investisseur ayant le droit de déduire ces dépenses dans le calcul de son revenu.

De plus, certains FEC engagés dans l'exploration minière « à la source » et auxquels il est renoncé en faveur d'un investisseur qui est un particulier (sauf une fiducie) donneront lieu à un crédit d'impôt non remboursable de 15 % pour l'investisseur. Le montant du crédit doit être déduit du compte de FEC cumulatif du contribuable au cours de l'année suivante et si le compte de FEC cumulatif de l'investisseur est négatif à la fin de cette année étant donné que l'investisseur n'a pas engagé suffisamment de FEC au cours de cette année, le montant négatif doit être inclus dans le revenu.

Aux termes des dispositions actuelles de la Loi (à la suite des modifications effectuées aux termes du budget fédéral de 2009), seuls les frais engagés en vertu de conventions d'émission d'actions accréditatives conclues avant le 1er avril 2010 peuvent être admissibles au traitement précité. En outre, les frais doivent être engagés par la société jusqu'au 31 décembre 2010.

Le budget de 2010 prolonge la disposition d'une année de manière à inclure les conventions d'émission d'actions accréditatives conclues après mars 2010 et avant le 1er avril 2011 lorsque les frais engagés par la société, ou réputés avoir été engagés en vertu de la règle du retour en arrière, avant le 31 décembre 2011. Par conséquent, la règle du retour en arrière tiendra compte des frais engagés jusqu'à la fin de 2012.

Aucune proposition de crédit semblable n'a encore été formulée pour les émetteurs du secteur des ressources spécialisés dans l'exploration pétrolière et gazière.

Conformément à la priorité accordée aux mesures vertes et propres dans le budget de 2010, le gouvernement confirme que toutes les activités liées à l'exploration minière sont assujetties aux réglementations fédérales et provinciales sur l'environnement.

### **Options d'achat d'actions des employés**

Le budget de 2010 propose un certain nombre de mesures concernant l'imposition des options d'achat d'actions des employés.

Même si l'une de ces mesures constitue un allègement, dans l'ensemble, les mesures devraient augmenter les revenus fiscaux fédéraux de près de 1,7 milliard de dollars d'ici la fin de l'exercice 2015 principalement en i) refusant une déduction à l'employé ou à l'employeur lorsqu'une option d'achat d'actions est « encaissée », et ii) éliminant la capacité de l'employé à reporter l'avantage imposable découlant de la levée des options d'achat d'actions de sociétés publiques.

### ***Encaissements d'options d'achat d'actions***

Si, dans le cadre de son emploi, un employé fait l'acquisition d'un titre de son employeur aux termes d'une convention d'options d'achat d'actions, la différence entre la juste valeur marchande du titre au moment où l'option est exercée et la somme du montant payé par l'employé afin d'acquérir le titre et du coût de l'option est traitée comme un avantage imposable relatif à l'emploi. Lorsque certaines conditions sont remplies, l'employé a le droit de déduire de son revenu un montant correspondant à la moitié de l'avantage relatif à l'emploi (la déduction pour options d'achat d'actions), entraînant l'imposition de l'avantage au taux effectif applicable aux gains en capital.

Si des titres sont émis en vertu de telles conventions d'options d'achat d'actions, la Loi interdit en général aux employeurs de réclamer une déduction dans le calcul de leur revenu à l'égard de l'émission de titres. Toutefois, à l'heure actuelle, lorsqu'un employé choisit de recevoir une somme en espèces, qui correspond habituellement au montant « en jeu » des options, et d'« encaisser » essentiellement ses droits aux termes de la convention d'options d'achat d'actions au lieu de faire l'acquisition des titres de l'employeur, l'employeur peut normalement déduire le montant du paiement en espèces même si l'employé est toujours admissible à la déduction pour options d'achat d'actions.

Le budget de 2010 propose d'éliminer la capacité de l'employeur et de l'employé à réclamer les déductions sur un « encaissement » à l'égard des dispositions d'options d'achat d'actions des employés effectuées après 16 h HNE le 4 mars 2010. Les employés seront admissibles à la déduction pour options d'achat d'actions (en vertu des sous-alinéas 110(1)d) ou (d.1) de la Loi) à la levée des options d'achat d'actions des employés uniquement lorsque :

- ils lèvent leurs options en faisant l'acquisition d'actions de leur employeur; ou
- ils exercent un droit d'encaissement de leurs options et l'employeur fait le choix de renoncer à la déduction pour le paiement en espèces qu'il a versée.

### ***Dispositions d'options d'achat d'actions au profit d'une personne liée***

Bien que le gouvernement estime que la disposition de droits en vertu d'une convention d'options d'achat d'actions au profit d'une personne liée entraîne un avantage relatif à l'emploi en vertu de la Loi au moment de la disposition (y compris lorsque les droits sont encaissés), le budget de 2010 propose de modifier la Loi (à compter de 16 h HNE le 4 mars 2010) afin de préciser cette règle.

### ***Choix en vue de reporter l'impôt et versement obligatoire***

L'avantage qui survient lorsqu'un employé acquiert des titres aux termes d'une convention d'options d'achat d'actions est assimilé à un revenu d'emploi en vertu de la Loi. Toute modification de la valeur des titres après leur acquisition entraîne généralement un gain ou une perte en capital au moment de la disposition des titres.

Dans certaines circonstances, la Loi permet à un employé d'une société cotée en bourse de choisir de reporter l'inclusion de l'avantage imposable relatif à l'emploi aux fins de l'impôt jusqu'à la disposition des titres. Le budget de 2010 propose d'abolir le choix de reporter l'impôt à l'égard des titres de sociétés cotées en bourse (et non le report semblable offert à l'égard des options d'achat d'actions des employés pour les employeurs qui sont des sociétés privées sous contrôle canadien). L'abolition s'appliquera aux options d'achat d'actions des employés exercées après 16 h HNE le 4 mars 2010.

Le budget de 2010 propose également de préciser les exigences de retenue à la source pour faire en sorte qu'un montant à l'égard de l'avantage relatif à l'emploi associé à l'émission d'un titre doive être versé à l'ARC par l'employeur. L'employeur sera tenu de verser l'impôt à l'égard de l'avantage, ainsi que toutes les autres retenues d'impôt à la source de l'employeur à l'égard de tous les salaires et avantages sociaux des employés pour la période qui comprend la date à laquelle le titre a été émis ou vendu comme si l'avantage était une prime en espèces. Lorsqu'il est possible de se prévaloir de la déduction pour options d'achat d'actions, cette déduction devra être comprise dans le calcul du montant de l'avantage imposable qui est assujéti à la retenue d'impôt. Toutefois, cette retenue d'impôt ne s'appliquera pas aux options attribuées avant 2011 aux termes d'une convention écrite conclue avant 16 h HNE le 4 mars 2010 lorsque la convention comprenait des restrictions quant à la disposition des titres visés par l'option. Il n'est pas mentionné dans le budget de 2010 s'il sera encore possible de se prévaloir de la dispense administrative pour préjudice indu.

#### ***Allégement spécial – Choix en vue de reporter l'impôt***

Certains employés qui ont profité du choix de reporter l'impôt sur les titres d'une société cotée en bourse ont éprouvé des difficultés financières découlant du fait qu'ils ont vu la valeur des titres visés par ces options diminuer, dans certains cas au point où elle est inférieure à l'impôt à payer reporté sur la valeur de l'avantage relatif à l'option d'achat d'actions sous-jacent.

Le budget de 2010 propose d'instaurer un choix accordant un traitement fiscal spécial pour les particuliers visés qui ont choisi de reporter l'imposition de leurs avantages. Ce choix spécial fera en sorte que l'impôt à payer se rapportant à un avantage relatif à une option d'achat d'actions reporté ne dépasse pas le produit de disposition des titres visés par cette option, en prenant en considération l'allégement fiscal résultant de l'application des pertes en capital subies sur les titres visés par l'option d'achat d'actions en réduction des gains en capital provenant d'autres sources.

Pour toute année au cours de laquelle un particulier doit inclure dans son revenu le montant d'un avantage pour options d'achat d'actions reporté admissible (p.ex., lorsqu'il y a disposition de certaines actions visées par l'option), le particulier pourra faire le choix de payer un impôt spécial d'un montant égal au produit qu'il obtient de la disposition (ou les deux tiers de ce produit pour les résidents du Québec, compte tenu du régime fiscal distinct applicable aux contribuables qui résident au Québec) des titres visés par l'option. S'il fait ce choix :

- Le particulier pourra se prévaloir d'une déduction d'un montant égal à celui de l'avantage pour options d'achat d'actions; et
- Un montant égal à la moitié du moins élevé du montant de l'avantage pour options d'achat d'actions et de la perte en capital sur les titres visés par l'option d'achat d'actions sera inclus dans le revenu du contribuable à titre de gain en capital imposable. Ce gain pourra être compensé par la perte en capital admissible sur les titres visés par l'option d'achat d'actions (à condition que cette perte n'ait pas servi à une autre fin).

Afin d'être admissible au traitement fiscal associé au choix spécial :

- Lorsque les particuliers ont disposé de leurs titres visés par une option d'achat d'actions avant 2010, le choix doit être fait au plus tard à la date d'échéance de production pour l'année d'imposition 2010 (généralement le 30 avril 2011); et
- Lorsque les particuliers n'ont pas disposé de leurs titres visés par une option d'achat d'actions avant 2010, ceux-ci doivent en faire la disposition avant 2015, et le choix doit être fait avant la date d'échéance de production pour l'année d'imposition de la disposition.

Cette mesure devrait être accueillie favorablement par les contribuables qui choisissent de reporter l'avantage pour options d'achat d'actions sur des titres cotés en bourse lorsque les titres ont chuté de façon significative de sorte qu'à leur disposition leur valeur était inférieure à l'impôt à payer reporté.

### **Déduction pour amortissement (DPA)**

#### ***Production d'énergie propre***

En vertu du régime de DPA prévu dans la Loi, la catégorie 43.2 de l'annexe II du Règlement de l'impôt sur le revenu (Règlement) prévoit la DPA accélérée (p.ex., à un taux de 50 %, selon la méthode de l'amortissement dégressif) à l'égard du matériel désigné pour la production d'énergie propre et la conservation d'énergie.

Le budget de 2010 propose d'élargir la catégorie 43.2 afin d'inclure les actifs non utilisés acquis à compter du 4 mars 2010 qui sont :

- du matériel de récupération de la chaleur utilisé relativement à un plus large éventail d'applications; et
- du 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.

### **Boîtes-décodeurs pour téléviseurs**

Le budget de 2010 propose que les boîtes-décodeurs pour signaux par satellite (utilisés pour décoder les signaux de télévision numériques) et pour signaux par câble acquises après le 4 mars 2010 soient admissibles à un taux de DPA de 40 %, selon la méthode de l'amortissement dégressif. Cela représente une augmentation des taux actuellement applicables de 20 % pour les boîtes-décodeurs pour signaux par satellite (actifs de catégorie 8) et de 30 % pour les boîtes-décodeurs pour signaux par câble (actifs de catégorie 10). Cette augmentation proposée vise à refléter plus fidèlement la durée de vie utile de ces actifs.

### **Frais liés aux énergies renouvelables et à l'économie d'énergie au Canada – Sociétés exploitant une entreprise principale**

Si la plupart des biens corporels liés à un projet peuvent être inclus dans la catégorie 43.2 (mentionnée ci-dessus), alors certaines dépenses de démarrage du projet (p.ex. pour des études de conception et de faisabilité) peuvent être traitées à titre de frais liés aux énergies renouvelables et à l'économie d'énergie au Canada. Ces frais peuvent être entièrement déduits dans l'année au cours de laquelle ils ont été engagés ou transférés par une « société exploitant une entreprise principale » aux investisseurs faisant l'acquisition d'actions accréditives de la société.

Le budget de 2010 propose de modifier la définition de « société exploitant une entreprise principale » afin de préciser qu'une société sera admissible à titre de « société exploitant une entreprise principale » lorsque l'entreprise principale de la société consiste à exercer une ou plusieurs des activités suivantes au moyen de biens compris dans les catégories 43.1 ou 43.2 :

- la production de carburant;
- la production d'énergie; ou
- la distribution d'énergie.

Comme ce changement est considéré comme étant compatible avec l'objectif initial de la politique ayant mené aux modifications récentes de la catégorie 43.2, il est proposé qu'il s'applique relativement aux années d'imposition qui se terminent après 2004.

### **Intérêt sur les charges fiscales payées en trop**

Le budget de 2010 propose de réduire de 2 % l'intérêt payable par le ministre du Revenu national aux personnes morales sur les charges fiscales payées en trop. L'intérêt payable par les contribuables qui ne sont pas des personnes morales reste inchangé.

Cette mesure fait suite aux préoccupations soulevées par la vérificatrice générale dans son rapport du printemps 2009 dans lequel elle affirme que lorsque les autorités fiscales « gardent en dépôt des

sommes importantes [de charges fiscales] » elles empruntent réellement ces sommes auprès des contribuables à au moins 2 points de pourcentage de plus que le taux des bons du Trésor.

### **Coopératives de crédit fédérales**

Parmi les mesures visant à appuyer le secteur financier solide du Canada, le budget de 2010 annonce qu'un nouveau cadre législatif sera instauré en vue de permettre aux coopératives de crédit de se constituer et d'être prorogées en vertu des lois fédérales. Des modifications corrélatives à la Loi pourraient être nécessaires afin que les nouvelles coopératives de crédit fédérales remplissent les critères de la définition de « caisse de crédit » en vertu de la Loi et soient assujetties aux mêmes règles fiscales à l'instar des autres caisses de crédit.

### **Biens de location déterminés**

La Loi prévoit certaines restrictions quant à la DPA pouvant être réclamée à l'égard des biens de location déterminés (BLD). Plusieurs biens sont dispensés des règles concernant les BLD y compris les biens et les locations dont la durée est inférieure à un an ou lorsque la juste valeur marchande des biens loués est inférieure à 25 000 \$.

Le budget de 2010 propose d'étendre l'application des règles concernant les BLD aux biens qui seraient par ailleurs exclus si le locataire est une administration publique, une entité exonérée d'impôt ou une personne non-résidente. Une règle d'exonération sera retenue pour les biens dont la valeur est inférieure à 1 million de dollars (sous réserve d'une règle anti-évitement empêchant les contribuables de diviser le bien en contrats de location distincts afin de se conformer au seuil de 1 million de dollars).

## **MESURES FISCALES INTERNATIONALES**

### **Allègement relatif à l'article 116**

Sous réserve des dispositions des conventions fiscales applicables, le Canada perçoit actuellement auprès des non-résidents un impôt sur le revenu et sur le gain qu'ils tirent de la disposition de « biens canadiens imposables ». La Loi impose également une obligation à un acquéreur faisant l'acquisition d'un tel bien auprès d'un non-résident de retenir et verser au gouvernement une partie du montant payé, en acompte d'un impôt canadien que le non-résident aurait possiblement à payer, à moins que le vendeur non-résident obtienne un « certificat de conformité » auprès de l'ARC. Pour obtenir ce certificat, le non-résident doit verser un montant à l'ARC en acompte d'un impôt canadien que le non-résident aurait possiblement à payer, fournir une garantie ou démontrer à l'ARC qu'aucun impôt ne sera payable.

Le budget de 2010 propose une importante mesure d'allègement afin d'exclure de la définition de « bien canadien imposable » les actions de sociétés, et certaines autres participations, dont la valeur

ne provient pas, en tout temps au cours de la période de 60 mois précédant la date du calcul, principalement d'un bien immeuble ou réel situé au Canada, d'avoirs miniers canadiens ou d'avoirs forestiers. Ces mesures s'appliqueront aux fins de déterminer après le 4 mars 2010 si un bien est un bien canadien imposable d'un contribuable.

Cette mesure rendra les dispositions de la Loi plus conformes à celles des conventions fiscales du Canada et des règles domestiques de différents pays de l'OCDE, y compris les États-Unis. Cette mesure s'appuie également sur de récents changements apportés à la Loi ayant relâché les exigences de conformité quant à la disposition par un non-résident d'un bien canadien imposable lorsque les exemptions prévues par une convention s'appliquaient.

En vertu de la Loi, certains biens sont réputés être des biens canadiens imposables dans certaines circonstances (p.ex., aux termes des dispositions du sous-alinéa 85(1)i) et d'autres dispositions relatives à une réorganisation lorsque le bien échangé était un bien canadien imposable). Ces dispositions seront généralement modifiées de sorte que la présomption s'appliquera uniquement pour une durée de 60 mois suivant la disposition pertinente.

### **Générateurs de crédit pour impôt étranger**

Le budget de 2010 comprend des mesures portant sur des opérations appelées des « générateurs de crédit pour impôt étranger » dans le budget et qui y sont décrites comme étant des opérations « conçues pour mettre à l'abri l'impôt payable par ailleurs relativement au revenu d'intérêt tiré de prêts consentis, indirectement, à des sociétés étrangères ». Le budget laisse entendre que ces opérations sont traitées différemment au Canada (qui se concentre sur la forme de l'opération) et dans une administration étrangère (« appliquant l'impôt en fonction de la substance de l'opération »). Nous supposons que le gouvernement fait référence aux États-Unis.

Le régime fiscal canadien s'applique au revenu mondial des résidents du Canada mais prévoit une reconnaissance fiscale du fardeau fiscal étranger associé au revenu de sources étrangères (sous forme d'allègement de crédit pour impôt étranger (CIE) ou, dans le cas d'une société étrangère affiliée, par l'intermédiaire des mécanismes de l'impôt étranger accumulé (IEA) et du montant intrinsèque d'impôt étranger (MIIE)). Les propositions figurant dans le budget de 2010 limiteraient les réclamations au titre du CIE (et les déductions pour l'IEA et le MIIE des sociétés étrangères affiliées) à l'égard de ces structures de « générateurs de crédit pour impôt étranger ».

Dans le budget de 2010, ces opérations sont décrites comme impliquant une société canadienne qui consent un prêt à une société résidant dans une administration étrangère. La société canadienne investit dans une « entité étrangère particulière » (EEP) qui paie la totalité de l'impôt à l'administration étrangère sur son revenu, mais « une réduction d'impôt compensatoire est créée à l'égard de ce rendement dans le groupe de la société étrangère ». « Si la société canadienne avait plutôt consenti un simple prêt à la société étrangère, le revenu d'intérêt serait entièrement assujéti à l'impôt au Canada. » « En recourant à ces stratagèmes générateurs de crédit pour impôt étranger... la

société canadienne peut déduire..., partiellement ou entièrement, son impôt payable par ailleurs au Canada relativement à son revenu d'intérêt. »

Le budget de 2010 excluait du calcul de l'impôt sur le revenu tiré d'une entreprise d'un contribuable ou de son impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise aux fins du calcul du CIE du contribuable pour une année d'imposition donnée tout impôt sur le revenu ou sur les bénéfices payé au gouvernement d'un pays étranger lorsque l'impôt est payé au titre du revenu d'une société de personnes et la part du contribuable dans le revenu de la société de personnes en vertu de la législation fiscale du pays étranger est inférieure à la part du contribuable pour fin de l'application de la Loi. Autrement dit, la législation fiscale canadienne et la législation fiscale étrangère ont des perspectives différentes sur la part du contribuable dans le revenu de la société de personnes, et la législation fiscale étrangère considère que le contribuable possède une part inférieure du revenu que la législation fiscale canadienne. Des règles semblables s'appliquent afin d'établir l'IEA et le MIIE d'une société étrangère affiliée à l'égard d'un contribuable résidant au Canada, sauf que ces règles prévoient également des circonstances dans lesquelles l'EEP est une société. Ces règles prévoient que les IEA et les MIIE ne comprennent pas l'impôt sur le revenu ou les bénéfices versés à un gouvernement étranger à l'égard des bénéfices d'une société lorsque la législation fiscale canadienne et la législation fiscale étrangère ont des perspectives différentes à l'égard de la propriété des actions de la société par le contribuable, et la législation fiscale étrangère considère que le contribuable possède moins d'actions que la législation fiscale canadienne.

Le budget de 2010 comprend des observations laissant entendre que les contribuables ayant mis en œuvre ces structures pourraient faire l'objet de contestation de la part de l'ARC. En fait, une échauffourée de procédure dans une affaire a déjà été entendue par la Cour canadienne de l'impôt. Des structures semblables ont résisté à la contestation devant les tribunaux du Royaume-Uni, mais ont été contestées avec succès dans plusieurs affaires en Nouvelle-Zélande.

Les propositions devraient s'appliquer à l'impôt étranger encouru à l'égard des années d'imposition se terminant après le 4 mars 2010. Ces propositions auraient un effet rétroactif sur les structures existantes. Le gouvernement recueillera les commentaires à l'égard de ces propositions jusqu'au 4 mai 2010.

### **Entités de placement étrangères (EPE)/Fiducies non-résidentes (FNR)**

#### **Règles actuelles**

La Loi impose actuellement un impôt aux résidents canadiens qui détiennent des participations dans des sociétés, des fiducies et d'autres entités étrangères. Pour résumer :

1. Un résident canadien qui détient une action d'une société non-résidente qui est une « société étrangère affiliée contrôlée » (SEAC) du contribuable est tenu d'inclure dans son revenu une

part du « revenu étranger accumulé, tiré de biens » (REATB) de la société proportionnelle à son pourcentage de participation.

2. Un résident canadien qui détient une action, une participation ou un titre de créance d'une entité non-résidente (autre qu'une SEAC) dont la valeur peut raisonnablement être considérée comme découlant principalement, directement ou indirectement de placement de portefeuille de cette même entité ou de toute autre entité non-résidente, dans des biens énumérés (y compris des actions, des créances, des rentes, des marchandises, des participations dans d'autres entités, des biens immeubles et de la monnaie étrangère) peut être tenu en vertu de l'article 94.1 d'inclure une somme déterminée dans son revenu pour l'année indépendamment du rendement tiré de l'investissement. Afin d'imposer une telle inclusion à un contribuable, un test doit être effectué afin de déterminer si le motif sous-jacent est l'évitement de l'impôt. En vertu de ce test, il doit être raisonnable de conclure, compte tenu de toutes les circonstances (y compris la mesure dans laquelle les revenus, bénéfices et gains de toute entité non-résidente sont distribués et le fardeau fiscal supporté par l'entité non-résidente par rapport au fardeau fiscal que supporterait le contribuable en vertu de la partie I de la Loi si les gains avaient été réalisés directement par le contribuable que l'une des raisons principales pour le contribuable d'acquérir, de détenir ou de posséder un droit sur un tel bien était de tirer un bénéfice de placements de portefeuille de façon que l'impôt sur les revenus, bénéfices et gains provenant des ces biens soient considérablement moins élevés que l'impôt dont les revenus, bénéfices et gains auraient été frappés en vertu de la partie I de la Loi s'ils avaient été gagnés directement par le contribuable). Si le test démontre que le motif était d'éviter l'impôt, le contribuable doit inclure dans son revenu chaque mois un montant égal au « coût désigné » du bien (appelé un « bien d'un fonds de placement non-résident » multiplié par 1/12 du taux d'intérêt prescrit pour la période, réduit par le montant inclus dans le revenu pour l'année tiré du bien (p.ex. des distributions) mais excluant un gain en capital tiré de la disposition du bien.
3. Une fiducie non-résidente peut être traitée comme résidente du Canada ou traitée comme une SEAC de certains bénéficiaires en vertu du libellé actuel de l'article 94. Pour que la règle s'applique, le bénéficiaire de la fiducie doit être une personne résidente du Canada, une société ou fiducie avec laquelle une personne résidant au Canada avait un lien de dépendance ou une SEAC d'une personne résidant au Canada. D'autre part, lorsque la fiducie ou une société non résidente qui serait, si la fiducie résidant au Canada, une SEAC de la fiducie doit avoir acquis des biens, directement ou indirectement, auprès de certaines personnes, y compris un résident du Canada lié au bénéficiaire. Si la fiducie est une fiducie « non discrétionnaire » (c.-à-d. que le montant du revenu ou du capital de la fiducie devant être distribué à tout moment aux bénéficiaires n'est pas déterminé en fonction de l'exercice ou de l'absence d'exercice, d'un pouvoir discrétionnaire par une personne donnée), la fiducie sera, à l'égard d'un bénéficiaire qui est propriétaire d'une participation dans la fiducie dont la juste valeur marchande correspond à 10 % ou plus des participations détenues dans la fiducie, traitée comme une SEAC du bénéficiaire, de sorte que les règles énoncées au point 1 ci-dessus

s'appliqueront. Dans tous les autres cas, la fiducie est réputée aux fins de partie I de la Loi et de certaines autres dispositions de la Loi être une personne résidente du Canada et être assujettie à l'impôt sur son revenu imposable gagné au Canada (c.-à-d. le montant qui serait assujetti à l'impôt même si l'article 94 ne s'appliquait pas) et son RETAB (avec certains ajustements).

### *Les préoccupations du gouvernement et actuelles réponses à ces préoccupations*

Dans le budget de 1999, le gouvernement indiquait qu'il était préoccupé par le fait que les dispositions actuelles de la Loi étaient inadéquates pour s'attaquer à ce qui était perçu comme de l'évitement fiscal par voie d'investissement dans des entités non-résidentes. Sa réaction fut de proposer le remplacement des articles 94 et 94.1 par de nouvelles règles applicables aux fiducies non-résidentes (les règles des FNR) et aux « entités de placement étrangères » (les règles des EPE). Toutefois, en dépit des différentes versions des règles proposées, bien que l'adoption des dispositions fut envisagée lors du 39<sup>e</sup> parlement, ce dernier fut dissous en 2008. Dans le budget de 2009, le gouvernement avait annoncé qu'il examinerait des propositions relatives aux FNR et aux EPE compte tenu des recommandations du Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale.

Cet examen est maintenant complété : il est désormais proposé que la version actuelle de l'article 94.1 soit maintenue, que les règles des FNR soient sensiblement resserrées et que les règles des EPE soient abandonnées. Le public est invité à soumettre des commentaires avant le 4 mai 2010 et un groupe de spécialistes composé de fiscalistes se joindra au ministère des Finances pour réviser les commentaires reçus et pour émettre des recommandations visant l'ébauche du projet de loi qui mettra en œuvre les propositions, suite à quoi l'ébauche du projet de loi sera rendue public aux fins de consultation. La proposition de faire appel à un groupe de fiscalistes est particulièrement appréciée.

### *Modifications à l'article 94.1*

Le budget de 2010 propose que le taux prescrit pour le 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 majorée et passe au taux moyen des bons du Trésor à trois mois plus deux points de pourcentage pour « mieux rendre compte des rendements réels des investissements à long terme ».

Fait à signaler, aucun changement n'est apporté à la définition de « bien d'un fonds de placement non-résident » et, en particulier, au test d'intention d'évitement fiscal.

Les mesures concernant les entités de placements étrangers doivent s'appliquer aux années d'imposition qui se terminent après le 4 mars 2010. Si le contribuable a traité un investissement comme étant assujetti aux règles des EPE dans des années antérieures se basant sur le fait que les règles des EPE seraient adoptées (et exigeraient l'inclusion d'un montant déterminé dans le revenu), le contribuable aura la possibilité de demander une nouvelle cotisation pour les années concernées ou

aura droit pour l'année d'imposition en cours à une déduction pour le revenu excédentaire inclus à l'égard des années antérieures.

Il est également proposé de prolonger de trois ans la période de nouvelle cotisation applicable à l'égard de participations dans un bien d'un fonds de placement non-résident et d'élargir la portée des exigences actuelles en matière de déclaration relatives à un « bien étranger déterminé » de sorte que des renseignements plus détaillés soient disponibles aux fins de la vérification par l'ARC.

### ***Modifications aux règles des FNR***

Les règles des FNR sous la forme qui était proposée antérieurement au budget de 2010 aurait été applicables aux fiducies non-résidentes (autres que les « fiducies étrangères exemptes ») ayant, à la fin d'une année d'imposition, un « contribuant résidant » (soit une personne résidente du Canada et un contribuant à la fiducie), qu'un bénéficiaire canadien existe ou non. Les règles des FNR auraient également trouvé application lorsqu'une fiducie non-résidente avait un « bénéficiaire résidant » (c.-à-d. un bénéficiaire canadien si la contribution avait été faite par un contribuant qui résidait au Canada dans les 60 mois du versement de la contribution à la fiducie). Si ces conditions avaient été réunies, la fiducie aurait été réputée résidente du Canada à certaines fins et aurait été notamment assujettie à l'impôt sur l'ensemble de son revenu, sans égard ni à la personne ayant fourni le bien à l'égard duquel le revenu a été tiré, ni à la source du revenu. Des déductions seraient permises à l'égard de certains revenus distribués aux bénéficiaires. Les contribuants résidants et les bénéficiaires résidants auraient été solidairement responsables de l'impôt à payer par la fiducie, sous réserve de certaines limites.

Des changements importants à la toute dernière version des règles des FNR, dont il est question ci-après, sont proposés et traitent notamment des circonstances dans lesquelles elles s'appliqueraient et de leur mode d'application.

### ***Exemptions additionnelles aux règles des FNR***

En vertu des règles actuelles des FNR, un bénéficiaire résidant ou un contribuant résidant peut être solidairement responsable de l'impôt à payer par une fiducie même si ce bénéficiaire ou ce contribuant est une entité exempte d'impôt. Il est proposé de prévoir une exemption du statut de contribuant résidant et de bénéficiaire résidant à l'égard de toutes les personnes exonérées de l'impôt en vertu de l'article 149 de la Loi (p. ex., les caisses de retraite, les sociétés d'État et les organismes de bienfaisance enregistrés). Toutefois, si une entité exempte d'impôt devait servir d'intermédiaire afin qu'un résident canadien puisse verser une contribution indirecte à une fiducie non-résidente, les dispositions incluses dans les règles proposées des FNR continueraient de veiller à ce que le résident canadien versant la contribution indirecte soit toujours considéré comme un contribuant résidant de la fiducie.

Le gouvernement a comme politique que les investissements dans les fiducies commerciales légitimes ne soient pas assujettis aux règles des FNR. Il a été difficile de décrire ce qu'est un investissement

légitime dans une fiducie commerciale. Le gouvernement a tenté de le faire à l'alinéa h) de la définition de « fiducie étrangère exempte ». Dans certains cas, l'admissibilité aux termes de l'alinéa h) exigeait que la fiducie ne détienne pas de « biens d'exception ». Cette exigence doit être éliminée. De plus, aux termes du budget de 2010, une fiducie commerciale ne sera pas réputée résider au Canada si elle remplit toutes les conditions suivantes :

- Chaque bénéficiaire a droit au revenu et au capital de la fiducie;
- Les transferts de participation par un bénéficiaire donnent lieu à une disposition en vertu de la Loi et les participations dans la fiducie ne cessent d'exister que par suite d'un rachat ou d'une annulation conférant au bénéficiaire le droit de recevoir la juste valeur marchande des participations. Étant donné que, dans certaines circonstances légitimes, les bénéficiaires non-résidents peuvent renoncer à une participation dans une fiducie commerciale pour des fins non fiscales, une exception sera prévue lorsque la participation à laquelle une personne renonce est en deçà d'un seuil minimal. Cette exigence peut être problématique dans le cas de certaines fiducies qui peuvent exiger le rachat de la participation d'un bénéficiaire dans la fiducie moyennant une autre contrepartie que la juste valeur marchande si le bénéficiaire n'est pas autorisé à détenir une participation en vertu des lois applicables (p.ex. en matière de valeurs mobilières);
- Le montant de revenu et de capital payable à un bénéficiaire ne dépend pas de l'exercice du pouvoir discrétionnaire d'une personne ou du défaut de cette personne d'exercer ce pouvoir (autre que le pouvoir discrétionnaire à l'égard du moment des distributions). Cette exigence peut être problématique dans le cas où, par exemple, le fiduciaire a le pouvoir discrétionnaire d'attribuer des dépenses à différentes catégories de participation;
- Les participations dans la fiducie : (i) sont cotées et négociées régulièrement sur des bourses de valeurs désignées, (ii) ont été émises par la fiducie à leur juste valeur marchande, ou (iii) dans le cas d'une fiducie comprenant au moins 150 investisseurs, sont mises à la disposition du public sur un marché libre;
- 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, une majorité des bénéficiaires. Cette exigence est problématique puisque la plupart des conventions de fiducie des fiducies commerciales permettent des modifications sans consentement lorsque la modification est d'ordre mineur ou est nécessaire pour se conformer aux lois applicables;
- La fiducie n'est pas une fiducie personnelle.

Une nouvelle règle veillera à ce que les prêts consentis par une institution financière canadienne à une fiducie non-résidente ne fasse 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.

Il est proposé de restreindre la définition de « bien d'exception » et de mieux la cibler. Elle 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 » (en général, des actions à droits fixes) d'une société à capital fermé ont été émises à un coût fiscal inférieur à leur juste valeur marchande.

### *Calcul du revenu de la fiducie*

Dans le cas où une fiducie non-résidente, autre qu'une fiducie étrangère exempte, a un bénéficiaire résidant ou un contribuant résidant, les règles des FNR sous la forme proposée avant le budget de 2010 prévoyaient le paiement de l'impôt sur la totalité du revenu de la fiducie, et de façon générale, une déduction au titre du revenu payable aux bénéficiaires.

Le budget de 2010 propose plusieurs changements. Les biens de la fiducie seront divisés en deux parties : une dite résidente et une autre dite non-résidente. La partie dite résidente sera formée de biens acquis par la fiducie au moyen de contributions de résidents et de certains anciens résidents et de tout bien qui lui est substitué. La partie dite non-résidente inclura tous les autres biens. Il semble que les fiduciaires devront retracer les biens et le revenu de chaque « catégorie » et les distributions en provenant.

Le revenu de la fiducie sera réduit des montants suivants (en présument, qu'il n'y ait double utilisation) :

- le revenu attribuable à la partie dite non-résidente (autre que le revenu de source canadienne qui est assujéti à l'impôt des non-résidents)
- le revenu attribué aux contribuants résidents en proportion de leurs contributions relatives (voir ci-dessous)
- le revenu distribué aux bénéficiaires.

Par conséquent, la fiducie paiera habituellement de l'impôt au Canada uniquement sur le revenu découlant des contributions de certains anciens contribuants résidents.

En l'absence de distributions 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 de l'année d'imposition suivante. Une exception sera prévue à cette présomption : le revenu accumulé tiré de biens inclus dans la partie dite non-résidente

ne sera pas assujetti à cette présomption s'il est conservé séparément de tous les autres biens inclus dans la partie dite résidente.

Des règles concernant l'ordre de distribution aux bénéficiaires de la fiducie seront établies. 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 l'impôt prévu à la partie XIII, mais celles aux bénéficiaires non-résidents provenant de la partie dite résidente le seront.

Un autre changement vise à permettre à la fiducie 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 résidente aux fins de l'impôt sur le revenu de ce pays, peu importe les plafonds établis aux termes du paragraphe 20(11) de la Loi, mais jusqu'à concurrence du taux d'imposition en vigueur au Canada.

La Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu sera modifiée afin de préciser qu'une fiducie considérée résidente au Canada aux termes des présentes règles est une résidente du Canada assujettie à l'impôt aux termes de la Loi au titre d'une convention fiscale.

#### ***Responsabilité des contribuants résidents et des bénéficiaires résidents***

Les règles des FNR rendent généralement les contribuants résidents et les bénéficiaires résidents solidairement responsables de l'impôt à payer par une fiducie réputée résidente. Par conséquent, les contribuants résidents pourraient être tenus de payer de l'impôt sur un revenu n'ayant aucun lien avec les biens visés par leurs contributions à la fiducie.

Le budget de 2010 propose que les contribuants résidents se voient attribués une fraction proportionnelle du revenu de la fiducie et que cette somme soit assujettie à l'impôt canadien. Les contribuants résidents ne seront pas solidairement responsables des obligations de la fiducie en matière d'impôt sur le revenu (toutefois aucun changement ne sera apporté à la responsabilité des bénéficiaires résidents).

En règle générale, le revenu attribué à un contribuant résident sera établi en proportion de la juste valeur marchande de ses contributions à la fiducie (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. Les distributions du revenu de la fiducie réduiront le montant du revenu attribué aux contribuants résidents. Des rajustements seront effectués à l'égard du montant des pertes des autres années réclamés par la fiducie.

Les règles des FNR, dans leur toute dernière version, devaient s'appliquer aux fiducies non-résidentes pour les années d'imposition 2007 et suivantes. Aucun changement n'est proposé quant à la date

d'application. Un choix sera offert afin qu'une fiducie puisse être considérée résidente pour les années d'imposition 2001 et suivantes, choix que devraient faire les fiducies qui étaient structurées pour être réputées résidentes en vertu des propositions d'origine. L'attribution du revenu d'une fiducie aux contribuants résidents s'appliquera aux années d'imposition se terminant après le 4 mars 2010.

### ***Fiducies auxquelles les règles des FNR ne s'appliquent pas***

Si les règles des FNR ne s'appliquent pas à une fiducie non-résidente et si les conditions de la version actuelle de l'article 94 étaient remplies, la fiducie serait considérée comme une SEAC d'un bénéficiaire lorsque la juste valeur marchande de la participation de ce bénéficiaire dans la fiducie est supérieure à 10 % de la valeur de l'ensemble des participations dans la fiducie. La portée de cette règle sera élargie pour qu'elle s'applique à tout bénéficiaire qui, de concert avec toute personne ayant un lien de dépendance avec lui, détient 10 % ou plus de toute catégorie de participations dans la fiducie selon la juste valeur marchande.

### **Remboursement des fonds retenus**

L'article 105 du Règlement et l'article 116 de la Loi obligent les bailleurs de fonds de fournisseurs de services non-résidents et les acquéreurs de biens canadiens imposables de non-résidents, respectivement, à retenir et à verser à l'ARC, dans certaines circonstances, une partie du montant payé au non-résident. Les montants sont à retenir et à verser en acompte d'un impôt canadien que le non-résident aurait possiblement à payer. Ces montants déduits et versés dépasseront souvent le montant de l'assujettissement à l'impôt canadien du non-résident (p.ex. le non-résident peut être exonéré de cet impôt en vertu d'une convention fiscale applicable).

Le budget de 2010 propose de modifier la Loi afin de permettre le remboursement d'un montant d'impôt payé en trop si le montant payé en trop se rapporte à une cotisation de l'acquéreur ou du payeur à l'égard d'un montant à retenir aux termes de l'article 105 du Règlement ou de l'article 116 de la Loi, et si le contribuable produit une déclaration au plus tard deux ans après la date de cette cotisation.

Cette mesure s'appliquera aux demandes de remboursement présentées dans les déclarations transmises après le 4 mars 2010. La mesure est instaurée afin de corriger une interprétation possible des dispositions de la Loi qui pourrait lorsque ces dispositions sont combinées résulter dans certaines circonstances en une situation où un non-résident soit empêché de recouvrer tout moment d'impôt payé en trop.

## MESURES VISANT L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PARTICULIERS

### Droit aux prestations pour enfants - Garde partagée

Le budget de 2010 propose d'autoriser deux particuliers admissibles à recevoir la Prestation fiscale canadienne pour enfants et la Prestation universelle pour la garde d'enfants visant une personne à charge lorsque les deux personnes admissibles habitent séparément, lorsque la garde d'un enfant est partagée plus ou moins également entre ces deux personnes et que ces deux personnes assument la responsabilité pour le soin de l'enfant qui est la personne à charge. Le budget comporte également des mesures afin d'autoriser deux particuliers admissibles à se partager à parts égales le crédit pour TPS/TVH à l'égard de la personne à charge.

Ces mesures s'appliqueront aux prestations payables à compter de juillet 2011.

### Prestation universelle pour la garde d'enfants pour les familles monoparentales

Pour les années d'imposition 2010 et suivantes, les chefs de famille monoparentale auront le choix d'inclure la somme de 100 \$ par mois de la Prestation universelle pour la garde d'enfants dans leur revenu ou dans celui de la personne à charge à l'égard de laquelle le crédit pour une personne à charge admissible est demandé. Si le chef de famille monoparentale ne peut pas demander le crédit pour personne à charge admissible, il aura le choix d'inclure le montant total de la prestation universelle pour la garde d'enfants dans le revenu de l'un de ses enfants à l'égard duquel la prestation est versée.

Cette mesure est destinée à permettre à un chef de famille monoparentale de profiter du taux marginal d'imposition potentiellement moins élevé de son enfant ou de ses enfants, de sorte que le chef de famille monoparentale se trouvera dans une situation semblable à une famille biparentale qui est actuellement autorisée à inclure le montant de la prestation dans le revenu de l'époux ou du conjoint de fait dont le revenu est le moins élevé.

### Crédit d'impôt pour frais médicaux – Interventions purement esthétiques

Les dépenses engagées par un contribuable à des fins purement esthétiques (y compris les services connexes et les autres frais) ne donneront plus droit à une réclamation du crédit d'impôt pour frais médicaux aux termes du paragraphe 118.2(1) de la Loi. Toutefois, les procédures esthétiques continueront de donner droit au crédit d'impôt pour frais médicaux si elles sont exigées à des fins médicales ou restauratrices.

Cette mesure s'appliquera aux dépenses engagées après le 4 mars 2010.

### REEI et REEE

Le budget de 2010 comprend certaines mesures d'allègement relativement aux régimes enregistrés d'épargne-invalidité (REEI) et aux régimes enregistrés d'épargne-études (REEE).

### ***Roulement du produit d'un REER, d'un FERR et d'un RPA à un REEI***

En règle générale, au décès d'un contribuable, la valeur du régime enregistré d'épargne-retraite (REER), du fonds enregistré de revenu de retraite (FERR) et du régime de pensions agréé (RPA) du contribuable décédé est incluse dans le revenu du contribuable décédé pour l'année de son décès. Toutefois, un traitement fiscal préférentiel est accordé dans le cas des distributions du REER, du FERR ou du RPA effectuées après le décès à l'époux ou au conjoint de fait survivant du contribuable décédé, ou à des enfants ou petits-enfants financièrement à la charge de ce dernier. Dans de tels cas, le montant ainsi distribué n'est pas inclus dans le revenu du contribuable décédé pour l'année de son décès, mais est inclus dans le revenu du bénéficiaire. Toutefois, si le bénéficiaire est financièrement à la charge du rentier décédé en raison d'une déficience mentale ou physique, ce bénéficiaire déficient peut demander une déduction compensatoire lorsque le montant est transféré au REER du bénéficiaire ou s'en servir pour acheter une rente viagère immédiate, permettant ainsi un roulement du produit du régime enregistré du contribuable décédé.

Le budget de 2010 propose de permettre que ce produit soit également transféré à un REEI d'un enfant ou d'un petit-enfant ayant une déficience qui était financièrement à la charge du particulier décédé. Le montant qui peut être transféré de cette façon se limite aux droits de cotisation au REEI du bénéficiaire. La cotisation du produit d'un REER, d'un FERR ou d'un RPA du contribuable décédé au REEI de cette façon réduira le plafond de cotisations cumulatif du bénéficiaire qui s'établit à 200 000 \$, ne donnera pas droit à des versements au titre des subventions canadiennes d'épargne-invalidité (SCEI) et sera incluse dans le revenu du bénéficiaire au moment où elle est retirée du REEI.

Les mesures qui précèdent s'appliqueront aux décès survenus après le 3 mars 2010. Des règles transitoires s'appliquent aux décès survenus après 2007, mais avant 2011 pour permettre un traitement fiscal préférentiel semblable.

### ***Report prospectif des subventions et des bons dans le cadre des REEI***

À l'heure actuelle, les cotisations à un REEI donnent lieu à des SCEI pouvant atteindre 3 500 \$ dépendamment du revenu familial du bénéficiaire et du montant cotisé. De surcroît, des Bons canadiens pour l'épargne-invalidité (BCEI) pouvant atteindre 1 000 \$ par année sont versés dans les REEI établis par les familles à faibles ou modestes revenus, même si aucune cotisation n'est versée au REEI. À l'heure actuelle, les bénéficiaires invalides ne peuvent reporter prospectivement leurs droits au SCEI et au BCEI sur des années futures.

Le budget de 2010 propose de modifier la Loi canadienne sur l'épargne-invalidité afin de permettre le report prospectif sur dix ans des droits au SCEI et au BCEI à compter de 2011. Dès l'établissement d'un REEI, les droits au BCEI seront déterminés et versés dans le régime pour les dix années précédentes (sans prendre en considération les années avant 2008) sur la base du revenu familial du bénéficiaire pour ces années. Le solde inutilisé des droits au SCEI sera également déterminé et maintenu pour cette période.

### **Paiements provinciaux à des REEE et des REEI**

Le budget de 2010 propose de préciser que tous les paiements versés à des REEE et des REEI par l'entremise d'un programme financé directement ou indirectement par une province, ou administré par une province, seront traités de la même façon que l'aide accordée par le gouvernement du Canada par l'entremise des Subventions canadiennes pour l'épargne-études, des Bons d'étude canadiens, des SCEI et des BCEI. Par conséquent, ces paiements ne donneront pas droit à des subventions et des bons fédéraux, et ne réduiront pas ceux-ci. Dans le cas des programmes qui sont administrés par une province, cette mesure s'appliquera aux paiements effectués après 2006. Dans le cas des programmes qui ne sont pas administrés par une province, elle s'appliquera aux paiements effectués après 2008.

### **Exonération au titre des bourses et crédit d'impôt pour études**

Le budget de 2010 précise que le crédit d'impôt pour études prévu au paragraphe 118.6(2) de la Loi et l'exemption pour bourses d'études prévue à l'alinéa 56(3)a) de la Loi relativement à l'inscription d'un contribuable à un programme de niveau postsecondaire qui consiste principalement à faire de la recherche ne sera disponible que s'il mène à un diplôme décerné par un collège ou un CEGEP, ou à un baccalauréat, une maîtrise ou un doctorat ou à un grade équivalent. Par conséquent, les bourses d'études postdoctorales ne seront pas admissibles.

Le budget propose également de limiter l'accessibilité à l'exemption pour bourse d'études dans la mesure où il est raisonnable de conclure que la bourse vise à soutenir l'inscription du contribuable au programme de niveau postsecondaire, compte tenu des circonstances, y compris les conditions de la bourse, la durée du programme et la période pendant laquelle la bourse sert au soutien.

Finalement, le budget propose également de limiter la possibilité de demander l'exemption pour bourse d'études à l'égard d'une bourse d'études ou de perfectionnement (*fellowship*) reçu par un contribuable (autre qu'un étudiant ayant droit au crédit d'impôt pour personne handicapée ou un étudiant qui ne peut s'inscrire à un programme à temps plein en raison d'une incapacité mentale ou physique) inscrit à un programme à temps partiel au montant des frais de scolarité payés pour le programme et aux coûts du matériel lié au programme.

Ces mesures s'appliqueront au montant reçu en 2010 et au cours des années d'imposition suivantes.

### **Prestations reçues de la sécurité sociale des États-Unis**

En vertu de la Convention fiscale Canada-États-Unis (1980), les prestations aux termes de la législation américaine en matière de sécurité sociale (à l'exclusion des prestations d'assurance-chômage) sont incluses dans le revenu d'un bénéficiaire résidant au Canada à un taux d'inclusion de 85 %. Le budget de 2010 propose, pour le calcul du revenu imposable pour les années d'imposition se terminant après 2009, que le taux d'inclusion de ces prestations pour certains bénéficiaires résidant au Canada soit diminué de 85 % à 50 % grâce à la possibilité de demander une déduction de 35 %.

Cette déduction s'applique aux résidents canadiens qui ont commencé à recevoir ces prestations avant le 1<sup>er</sup> janvier 1996, ainsi que pour les époux et conjoints de fait qui ont droit à des prestations de survivant. Cette mesure s'applique aux prestations de la sécurité sociale reçues le 1<sup>er</sup> janvier 2010 ou après cette date.

## **DIVERS**

### **Organismes de bienfaisance**

Le budget de 2010 propose plusieurs améliorations au régime des organismes de bienfaisance. Des obligations de dépenses sont actuellement imposées aux organismes de bienfaisance afin de s'assurer qu'il n'y ait pas d'accumulation déraisonnable de fonds et de veiller à ce que les fonds servent à des fins de bienfaisance. Les règles existantes exigent des organismes de bienfaisance qu'ils consacrent à des activités de bienfaisance (y compris les dons à des donataires reconnus) au moins 80 % des dons assortis d'un reçu d'impôt de l'année précédente et 3,5 % de tous les actifs accumulés qui totalisent plus de 25 000 \$ et qui ne sont pas directement affectés à des activités de bienfaisance ou à des fins administratives.

Le budget de 2010 propose d'éliminer le contingent des versements de 80 % pour les années fiscales se terminant le 4 mars 2010 ou après cette date. Le seuil minimal de 25 000 \$ aux termes de la règle d'accumulation de capital sera haussé à 100 000 \$, ce qui réduira le fardeau d'observation des œuvres de bienfaisance de petites tailles. Avec le consentement de l'ARC, les organismes de bienfaisance pourront accumuler des biens à une fin particulière (p. ex., dans le cas d'un projet de construction) sans tenir compte de la règle sur l'accumulation de capital. Parallèlement à ces règles d'allègement, le budget de 2010 renforcera certaines règles anti-évitement spécialement applicables aux organismes de bienfaisance.

### **Avis électroniques**

Le budget de 2010 propose de permettre aux contribuables d'effectuer un choix de recevoir divers avis prévus par la Loi (p. ex. des avis de cotisation) par voie électronique. Les avis devant être expressément signifiés en personne ou transmis par courrier certifié ou recommandé ne seront pas touchés.

### **Évasion fiscale**

Le Canada dispose de pouvoirs accrus pour procéder à des fouilles, à des saisies et à la retenue des produits de la criminalité à l'égard de certaines activités criminelles et terroristes. Le budget de 2010 propose de veiller à ce que les poursuites pour infractions fiscales (qu'elles soient intentées aux termes du Code criminel (Canada) ou aux termes des lois fiscales) soient assujetties au régime de lutte contre le recyclage des produits de la criminalité et du blanchiment d'argent.

## TPS ET DOUANES

### Taxes sur les produits et services

Les services de soins de santé de base ne sont pas assujettis à la TPS/TVH. Le budget de 2010 propose de préciser que la TPS/TVH s'applique à toutes les interventions exécutées purement à des fins esthétiques (telles que la liposuction, les greffes de cheveux, les injections de toxines botuliniques et le blanchiment des dents), aux appareils et aux autres produits utilisés ou offerts conjointement avec les interventions esthétiques, ainsi qu'aux services connexes. Les interventions exécutées à des fins esthétiques requises à des fins médicales ou restauratrices et les interventions esthétiques payées par un régime provincial d'assurance-maladie demeureront exonérées.

Également, le budget de 2010 confirme l'intention du gouvernement de mettre en œuvre les propositions du budget de 2009, avec certaines améliorations et clarifications comparativement aux mesures annoncées antérieurement, afin de permettre à certains vendeurs de réseau qui n'ont pas déjà le droit d'utiliser la méthode de comptabilité simplifiée pour la TPS/TVH d'effectuer un choix conjointement avec leurs représentants commerciaux afin d'utiliser une telle méthode.

### Réductions tarifaires à l'égard des machines et du matériel

Le budget de 2010 propose d'éliminer les droits de douane encore applicables aux intrants de fabrication ainsi qu'aux machines et au matériel; à l'heure actuelle, les droits applicables à ces produits oscillent entre 2,5 % et 15,5 %. L'élimination proposée s'applique à 1 541 numéros tarifaires figurant actuellement à l'annexe du Tarif des douanes. Dans certains cas, la réduction des taux prévus entraînera des baisses importantes des taux prévus par d'autres régimes tarifaires, comme le tarif de préférence général, le tarif du Costa Rica, le tarif du Pérou, le tarif de l'Australie et le tarif de la Nouvelle-Zélande.

## MESURES ANNONCÉES PRÉCÉDEMMENT

Le budget de 2010 confirme l'intention du gouvernement de mettre en vigueur certaines mesures fiscales annoncées antérieurement et auxquelles des modifications ont été apportées à la suite de consultations et de discussions s'étant déroulées depuis leurs annonces. Le budget mentionne expressément les mesures suivantes :

- l'initiative d'allègement du fardeau de la paperasserie en matière d'accise annoncée par le ministre du Revenu national le 31 mars 2009);
- les améliorations apportées au régime d'estampillage des produits du tabac pour contrer la contrebande de tabac (annonce faite le 6 août 2009);
- les améliorations touchant l'application de la TPS/TVH dans le 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, ces mesures faisant partie des dispositions détaillées de l'avis de motion de voies et moyens en vue du dépôt d'une loi modifiant la Loi de 2006 sur les droits d'exportation de produits de bois d'œuvre (avis déposé à la Chambre des communes le 30 septembre 2009);
- 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 % (annonce faite le 27 octobre 2009) le seuil de l'excédent de la caisse de retraite à partir duquel les cotisations patronales doivent généralement être suspendues (mesure annoncée 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 celle concernant le bijuridisme ayant été annoncées antérieurement mais n'ayant pas encore été édictées.

## QUESTIONS EN SUSPENS

Bien que le budget de 2010 aborde un éventail de mesures d'allègement et de mesures ciblées, plusieurs autres mesures restent sous silence dont la plupart n'auraient pas engendré de coûts nets pour le gouvernement :

- La mise en œuvre des propositions faites par le Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité international visant à simplifier le régime de fiscalité internationale du Canada et à améliorer la compétitivité des entreprises canadiennes sur le plan international;
- L'encouragement de l'investissement par des investisseurs passifs dans des projets d'énergie renouvelable en abrogeant les règles sur les « biens énergétiques déterminés » qui restreignent la capacité pour de tels investisseurs de créer une perte en demandant une déduction pour amortissement sur le coût de certains actifs, y compris les éoliennes, les projets d'énergie solaire photovoltaïques et les centrales hydroélectriques à petite échelle;
- Des améliorations supplémentaires à la définition d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental (RS&DE) aux fins de l'impôt sur le revenu, ainsi que certains autres éléments clés du programme de RS&DE, afin de réduire l'incertitude quant à l'admissibilité d'un programme particulier de R&D au traitement préférentiel de RS&DE;
- Une plus grande équité pour l'épargne privée en permettant des cotisations à des REER qui permettraient la constitution d'un revenu de retraite comparable aux régimes de pension du secteur public et rendraient le crédit d'impôt pour dividendes remboursable, de sorte que les REER et les autres entités exemptes d'impôt pourraient tirer un avantage du crédit d'impôt pour dividendes;
- L'encouragement de l'investissement en clarifiant les règles qui réattribuent le revenu de sociétés de personnes dans certains cas afin de minimiser l'incertitude relative au moment où ces règles peuvent être appliquées en pareil cas;
- Le resserrement de l'application de règles beaucoup trop larges proposées relativement aux clauses restrictives;
- La modification de la définition d'« institution financière déterminée » de façon qu'elle n'inclut pas une société du seul fait qu'elle est liée à une société d'assurance captive;

- La modification des règles concernant les personnes affiliées pour préciser qu'une société de placement à capital variable à grand nombre d'actionnaires n'est pas affiliée à l'un de ses actionnaires et traite sans lien de dépendance avec chaque actionnaire pour veiller à ce que les règles sur les limitations des pertes et sur les excédents de pertes sur dividendes ne s'appliquent pas de façon inappropriée;
- Préciser si le gouvernement a l'intention de présenter une loi pour mettre en œuvre les règles sur « l'attente raisonnable de profits » annoncées initialement en octobre 2003 qui avaient déclenché un tollé et qui ont depuis languï.