

---

## HISTÓRIA E FUNDAMENTOS

---

## DA TRIBUTAÇÃO

---

## CANADENSE

---

---

---

ANDRÉ LAREAU

*Resumo: este artigo aborda os conceitos de tributação do Quebec e do Canadá. Desde o início, ele oferece um componente histórico para compreender a evolução política e jurídica que levou o sistema tributário canadense do século 21. Posteriormente, o relatório aborda as questões fundamentais da política tributária e finanças públicas, bem como os princípios fundamentais do imposto sobre o Canadá e Quebec, tanto em termos de IRS como a tributação das empresas.*

*Palavras-chave: finanças públicas, tributação canadense, evolução política e jurídica*

**L**a structure fiscale canadienne est relativement complexe et la documentation qui s’y rattache, volumineuse. Aussi est-il impossible de prétendre à l’exhaustivité dans un texte de fiscalité, particulièrement lorsqu’il s’agit d’un si court document dont l’objectif est de tracer un portrait d’ensemble des fondements fiscaux applicables en territoire canadien et québécois. L’approche utilisée dans ce texte déborde de la substance fiscale en ce

qu'elle situe le lecteur avide de connaître les rudiments de la fiscalité dans un cadre géographique, politique et juridique. Ce texte met aussi en exergue différentes problématiques spécifiques vécues dans un pays où se côtoient le droit civil et la common law.

## GÉOGRAPHIE ET DÉMOGRAPHIE

Le Canada est le deuxième plus grand pays au monde, après la Russie, avec une superficie totale de 9 984 670 kilomètres carrés, dont 9 093 807 kilomètres carrés de terre et 891 163 kilomètres carrés d'eau douce. La distance entre le point le plus septentrional situé au Nunavut et le point le plus méridional localisé dans le lac Érié est de 4 634 kilomètres. De l'est à l'ouest, la distance à franchir entre Terre-Neuve-et-Labrador et la frontière Yukon-Alaska est de 5 514 kilomètres<sup>1</sup>. Le Canada est formé de dix provinces et de trois territoires.

Alors que la frontière sud du Canada se trouve à cheval entre le 48<sup>ième</sup> et le 49<sup>ième</sup> parallèle, environ 40% du territoire canadien est situé au nord du 60<sup>e</sup> parallèle dont les trois territoires canadiens – le Nunavut, les Territoires du Nord-Ouest et le Yukon.

La population du Canada, selon les statistiques de 2007, est de 32 852 849 habitants alors que celle du Québec est de 7 687 068 habitants.

## LES COMPÉTENCES LÉGISLATIVES EN FISCALITÉ

### Partage législatif

Avant la confédération de 1867, les droits provenant de douanes et d'accises généraient la majeure partie des revenus du Nouveau Brunswick, de la Nouvelle-Écosse, de l'Ontario et du Québec. En 1867, ces droits lucratifs furent dévolus exclusivement au gouvernement central puisque c'est à ce dernier qu'incombaient les responsabilités importantes découlant notamment de la défense et du transport<sup>2</sup>. En vertu de la Loi constitutionnelle de 1867<sup>3</sup> qui trace le partage des compétences entre le Parlement canadien et celui des provinces et dont le texte officiel est rédigé uniquement en langue anglaise, c'est au gouvernement central que fut dévolu le pouvoir, en vertu du par. 91(3) de la Constitution, de "prélever toutes sommes par tout moyen de taxation".

Quant aux provinces, leur pouvoir de taxation est énoncé au paragraphe 92(2) de cette même loi qui leur réserve, à titre exclusif, le pouvoir de prélèvement direct des revenus dans leur province à des fins provinciales. Ainsi, le pouvoir fédéral est plus étendu que ceux des provinces dont la compétence est limitée aux impôts directs.

L'importante distinction entre les taxes directes et indirectes qui a été retenue depuis longtemps par les tribunaux est celle qu'en a donnée John Stuart Mill:

*A direct tax is one which is demanded from the very person who it is intended or desired should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another<sup>4</sup>.*

Ainsi, on dira que la taxe est directe lorsqu'elle est ultimement supportée par la personne à qui elle est chargée. Les taxes indirectes sont celles qu'on exige d'une personne dans l'expectative et l'intention que celle-ci se fasse indemniser par une autre: c'est le cas des taxes d'accise et des droits de douane.

La Première Moitié du XXe Siècle: une période de remise en question

En 1916 et 1917, dans la foulée des dépenses engendrées par la participation du Canada dans le conflit de 1914-1918, le fédéral eut recours à l'impôt sur le revenu. Ainsi, le Parlement fédéral a créé ses premiers impôts sur le revenu, soit l'impôt des sociétés en 1916, pour ajouter rapidement l'impôt des particuliers en 1917, lesquels étaient jusqu'alors prélevés uniquement par les provinces dans le cadre de leurs pouvoirs constitutionnels tirés du paragraphe 92(2) de la Constitution. Sir Thomas White, alors ministre fédéral des Finances, a fait la remarque suivante en annonçant la création de ces nouveaux impôts: "I have placed no limit upon this measure....a year or two after the war is over, the measure should be definitely reviewed<sup>5</sup>".

Avant ce moment, le financement de l'État fédéral s'effectuait au moyen de lucratifs droits de douanes et taxes d'accises qui permettaient des entrées d'argent bien supérieures à celles prélevées

par les provinces qui avaient, pour leur part, déjà envahi le territoire fiscal, notamment au moyen de l'impôt sur le revenu. En effet, la Colombie-Britannique ainsi que l'Île du Prince-Édouard possédaient déjà un impôt sur le revenu des particuliers.

Aussi, déjà à cette époque, le modèle américain avait une influence certaine sur la fiscalité canadienne de même que sur celle des provinces. En effet, dès 1884, le Québec, fortement impliqué dans le développement et le financement du système ferroviaire, prélevait un impôt sur le revenu des sociétés semblable à celui existant aux États-Unis. Par ailleurs, des droits successoraux furent prélevés dès 1892 en Ontario en prenant exemple sur ce qui existait déjà dans l'État de New York.

Puisque la législation portant sur l'impôt sur le revenu par le Parlement fédéral devait revêtir un caractère uniquement temporaire afin de financer les dépenses liées à la Première guerre et qu'elle n'avait pas été mise au rancart par la suite, le Conseil Privé fut appelé à se pencher, en 1923, sur la légitimité de tels impôts directs prélevés par le fédéral. Étant donné que la Constitution avait accordé aux provinces la compétence exclusive à l'égard des impôts directs, ceci signifiait-il que les provinces occupaient ce champ à l'exclusion du fédéral? Cette apparente juridiction exclusive des provinces en matière de taxation directe a rapidement été niée par les tribunaux qui ont reconnu au pouvoir fédéral une juridiction concurrente dans ce champ de compétence pour ses propres fins. Le Conseil privé s'est prononcé à ce sujet dans l'affaire Caron:

*Upon any view there is nothing in s. 92 to take away the power to impose any taxation for Dominion purposes which is prima facie given by head 3 of s. 91. It is not therefore ultra vires on the part of the Parliament of Canada to impose a Dominion income tax for Dominion purposes; and the first point must therefore be decided against the appellant<sup>6</sup>.*

Ce n'est que le 1<sup>er</sup> janvier 1949 que l'Honorable Louis St-Laurent, alors premier ministre du Canada, a confirmé la permanence de cette mesure par l'introduction, le 1<sup>er</sup> janvier 1949, de la Loi de l'impôt sur le revenu qui remplaçait la Loi de l'Impôt de Guerre sur le Revenu 1917<sup>7</sup>, une loi qui présentait déjà de nombreuses

similitudes avec la législation existant aux États-Unis. Ce modèle américain a aussi inspiré l'introduction de la taxe sur l'essence de 1922 dans la province de l'Alberta alors que déjà 19 états américains l'avaient introduite; aussi, la taxe de vente utilisée par les provinces était déjà largement utilisée par les voisins américains de même que la taxe foncière basée sur la valeur marchande alors que l'Angleterre avait, pour sa part, privilégié un système fondé sur la valeur locative.

Par ailleurs, puisque les Pères de la Confédération avaient sous-estimé les besoins financiers des provinces et que les droits qu'elles percevaient furent rapidement insuffisants pour leur permettre d'assumer leurs responsabilités, notamment à l'égard de la construction du réseau routier, elles durent recourir graduellement à ce pouvoir de taxation limité et très impopulaire, soit celui de l'impôt direct. C'est ainsi qu'entre les années 1930 et 1939, les impôts sur les revenus gagnèrent en popularité tant et si bien qu'en 1939, sept provinces avaient adopté un impôt sur le revenu comparativement à trois en 1930. Les municipalités avaient, elles aussi, leur part de dépenses à assumer et se virent contraintes d'augmenter les taxes foncières et les taxes d'affaires. Les mesures fiscales fusaient de partout, créant ainsi une forme de déséquilibre de la structure fiscale.

### Centralisation des Mesures Fiscales

Cet amoncellement de mesures mena à la création de la commission Rowell-Sirois, instituée par le gouvernement fédéral en 1937 afin de déterminer le spectre des rapports financiers entre le fédéral et les provinces. Le rapport déposé en 1940 faisait état de l'incapacité financière de plusieurs provinces à faire face à leurs dépenses et proposait une approche centralisatrice; on y suggérait que les provinces cèdent au fédéral, par le truchement d'accords de location fiscale en vertu desquels une compensation est versée aux provinces par le fédéral, les pouvoirs liés aux impôts personnels et corporatifs ainsi que les droits successoraux. En échange, le fédéral s'engageait à leur verser des subventions et à leur octroyer la juridiction exclusive dans les autres domaines de taxation qu'elles occupaient, en ouvrant même la porte à une possible intervention des provinces en matière de taxe indirecte. L'année suivante, lors d'une conférence fédérale-provinciale

organisée par le gouvernement central en vue de donner suite à ces recommandations, une trop grande diversité d'opinions empêcha que ces recommandations soient adoptées en totalité.

## Unicité du Québec

L'époque de la deuxième guerre donna lieu à une période de location fiscale alors que les provinces acceptèrent toutes de se désister, de façon temporaire, en faveur du gouvernement fédéral, de leurs pouvoirs en matière d'impôt sur le revenu des particuliers et des sociétés de même qu'à l'égard des droits successoraux. À la fin de la guerre, seuls le Québec et l'Ontario ont refusé de reconduire cette entente.

Dans le cadre des arrangements fiscaux de 1952-57, l'Ontario a toutefois accepté de participer à l'accord de location fiscale. Le Québec ayant réitéré son refus, il a créé en 1954 son propre impôt sur le revenu des particuliers. Puisque les contribuables du Québec étaient ainsi frappés de deux impôts, le taux du Québec correspondant alors à 15% du taux fédéral, le fédéral leur consentit alors un abattement de 5 %, ensuite porté à 10% et qui atteint aujourd'hui 16,5 %.

L'entente renouvelée de 1957 donna lieu à des changements importants puisque les provinces pouvaient dès lors charger un impôt calculé selon un taux de base alors que le fédéral acceptait de se retirer pour le même pourcentage. Les provinces pouvaient par contre choisir de laisser le fédéral percevoir leurs impôts au taux de base alors que le fédéral s'engageait à remettre cette somme aux provinces. Le taux de base était alors égal à 10 % de l'impôt fédéral pour les particuliers (13 % en 1958), 9 % de l'impôt fédéral pour les sociétés (10 % en 1960) et 50 % de l'impôt fédéral pour les successions. Cette entente reconnaissait ainsi le droit aux provinces à occuper le champ d'imposition. Le Québec profita de ces programmes et Ottawa lui accorda des abattements. De plus, un système de péréquation fut mis sur pied par le fédéral afin de permettre aux provinces de bénéficier de certains paiements, qu'elles participent ou non à l'entente de 1957.

## Réforme Fiscale de 1972

C'est en 1962 que le premier ministre canadien John George Diefenbaker créa la Commission royale d'enquête sur la fiscalité

et nomma à sa tête monsieur Kenneth Carter. Le rapport<sup>8</sup> de cette commission, déposé en 1967, fut suivi du Livre blanc sur la fiscalité<sup>9</sup> déposé en 1969. Le rapport Carter ayant retenu que la charge fiscale devait refléter la capacité de payer, a émis une recommandation majeure qui visait l'inclusion totale au revenu du gain en capital<sup>10</sup> alors que, jusque là, ce profit n'était assujéti à aucune forme d'imposition. À cet égard, le Livre blanc sur la fiscalité énonça des réticences importantes au motif que tous les accroissements du pouvoir économique ne devaient pas être imposés de façon uniforme; ainsi, on y énonce que les valeurs canadiennes devraient permettre un traitement fiscal préférentiel sur le gain réalisé lors de la vente d'une résidence principale. À la suite de ces recommandations, la plus imposante réforme de la Loi de l'impôt sur le revenu entra en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1972<sup>11</sup>. Concernant l'imposition du gain en capital, le législateur posa un jugement à la Salomon en exigeant l'inclusion au revenu de la moitié des gains réalisés. On avait là un autre aperçu de la pression causée par nos voisins américains qui, depuis 1921, imposaient seulement une fraction du gain en capital.

Lors de l'entrée en vigueur de cette réforme, les droits successoraux qui étaient jusqu'alors levés par le gouvernement fédéral furent abolis. Ce n'est toutefois qu'en 1985 que le Québec abolira ces droits.

En 1987, le gouvernement conservateur, sous la gouverne du premier ministre Brian Mulroney, entreprit un projet de réforme de la fiscalité fédérale qui est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1988. Cette réforme, bien que d'une envergure bien moindre que celle de 1972, a été particulièrement remarquée pour l'introduction d'une mesure générale anti évitement<sup>12</sup>, semblable à celle qui existait en Australie et qui permet au ministre de nier le droit aux effets fiscaux d'une opération si elle n'a pas d'objet véritable, l'obtention de l'avantage fiscal n'étant pas considéré comme un avantage véritable. Cette disposition fut introduite en réponse à une décision<sup>13</sup> de la Cour suprême du Canada qui avait refusé d'annuler une transaction fondée principalement sur des motifs fiscaux; la Cour avait alors réitéré que le rôle des tribunaux doit se limiter à interpréter la loi alors que la création du droit doit être réservée au législateur.

Depuis ce temps, en dehors d'un cadre de réforme globale et cohérente, de nombreuses autres modifications ont été introduites

à la Loi de l'impôt, celles-là à la pièce, soit de la cadre du dépôt de budgets annuels ou lors de dépôts de projet de loi ponctuels.

## LES AUTORITÉS FISCALES AU CANADA ET AU QUÉBEC

### Le Partage des Tâches

En fiscalité canadienne, les responsabilités sont confiées particulièrement à deux ministères à vocation économique. Il y a d'abord le ministère des Finances<sup>14</sup> qui s'occupe de l'élaboration des politiques fiscales et de la législation. Bien que le ministre soit autorisé à proposer en tout temps des modifications aux lois fiscales, la pièce législative souvent la plus importante sera généralement celle qui accompagnera le dépôt du budget déposé à la fin du mois de janvier ou au mois de février de chaque année. Afin d'être valide, toute législation fiscale doit être précédée d'un avis de motion des voies et moyens déposé à la Chambre des communes. Généralement, des notes explicatives accompagneront le projet de loi et la législation afin de permettre d'en saisir la portée.

Puis, il y a l'Agence du revenu du Canada qui s'occupe de l'application des dispositions fiscales et par conséquent, du recouvrement de l'impôt et des taxes. L'Agence du revenu du Canada était connue, entre les années 1927 et 1999, sous le nom "ministère du revenu national" et devait son existence à la Loi sur le ministère de Revenu national. Ce n'est que le 29 avril 1999 que le ministère s'est muté en Agence du revenu du Canada à la suite de l'adoption de la Loi sur l'Agence des douanes et du revenu du Canada<sup>15</sup>. En 2003, les activités douanières de l'Agence ont été transférées à une nouvelle entité, l'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC), et le 12 décembre 2005, le nouveau nom de l'Agence du revenu du Canada (ARC) a été officialisé.

Au Québec, cette division entre le "penseur", le ministère des Finances<sup>16</sup>, et "l'exécutant", Revenu Québec<sup>17</sup>, existe aussi. Ainsi, le ministère des Finances du Québec crée la politique et la législation<sup>18</sup> alors que Revenu Québec est chargé de percevoir des fonds pour l'État, assurer le respect des lois fiscales<sup>19</sup> et recommande des modifications aux lois et règlements.



Afin de bien informer les contribuables de leurs obligations, les autorités fiscales publient certains documents. Ainsi, on repère gratuitement sur le site web de l'Agence du revenu du Canada les bulletins d'interprétation<sup>20</sup>, les circulaires d'information<sup>21</sup> de même que les décisions<sup>22</sup>. Dans les bulletins, on retrouve l'interprétation adoptée par l'Agence quant à une disposition législative donnée alors que les circulaires d'information fournissent des renseignements d'ordre procédural ou technique liés à l'application d'une disposition.

Les décisions constituent la réponse de l'Agence à une demande écrite logée par un contribuable ou son représentant en prévision d'une transaction projetée. Des frais fixés par décret sont exigés pour rendre une décision. Ils sont actuellement de 100 \$ plus taxes pour les premières 10 heures et de 155 \$ plus taxes pour chaque heure additionnelle. Des documents semblables émanant de Revenu Québec sont disponibles, mais uniquement sur les sites spécialisés qui requièrent des abonnements.

## La Perception des Impôts et les Déclarations de Revenus

L'Agence du revenu du Canada perçoit non seulement l'impôt fédéral payable par les contribuables canadiens mais détient aussi le mandat, en ce qui concerne les impôts des particuliers, de percevoir les impôts provinciaux payables par tous les contribuables canadiens, à l'exception des contribuables du Québec.

Pour ce qui est de l'impôt des sociétés, l'Agence du revenu du Canada perçoit, en sus de son propre impôt fédéral des sociétés, l'impôt au nom de toutes les provinces, à l'exception des sommes dues aux provinces de Québec et de l'Alberta. Jusqu'au 31 décembre 2008, l'Ontario administrait son propre impôt des sociétés mais a, depuis ce temps, choisi d'en confier la gestion à l'Agence fédérale<sup>23</sup>.

C'est ainsi que les particuliers qui résident au Québec doivent produire de deux déclarations de revenus : une pour les instances fédérales et l'autre qui doit être acheminée à Revenu Québec. Ces deux déclarations sont totalement distinctes et, on peut s'en douter, contribue à accroître la lourdeur de la gestion fiscale pour les contribuables québécois en plus d'accentuer la complexité de cet exercice déjà suffisamment ardu. Bien que les concepts

fiscaux fondamentaux applicables au Québec soit similaires à ceux applicables à l'instance fédérale, la loi fiscale québécoise, la Loi sur les impôts, contient plusieurs incitatifs fiscaux distinctifs et uniques portant notamment sur les productions cinématographiques<sup>24</sup>, l'édition de livres<sup>25</sup>, la production de spectacles<sup>26</sup> et de titres multimédias<sup>27</sup>, la vallée de l'aluminium<sup>28</sup> ainsi que les biotechnologies<sup>29</sup>.

## Les Taxes de Vente

Au Canada, une taxe sur les produits et services<sup>30</sup> (TPS) a été introduite en 1991 au taux de 7%. Cette taxe à taux unique, modelé sur le modèle européen de la TVA, a remplacé la taxe plus désuète de 13,5 % sur les produits manufacturiers. Au cours des récentes années, le taux a été réduit à 6 %, puis à 5 % depuis l'année 2008. Cette taxe s'applique sur tous les produits et services, sauf les fournitures exonérées ou détaxées. La différence essentielle entre les fournitures exonérées et détaxées est que les premières qui visent notamment le coût du loyer résidentiel, les frais médicaux, les services de garde d'enfants et les services financiers, ne permettent pas au fournisseur de services de bénéficier de crédits pour les taxes payées en vue de fournir le bien ou le service alors que de tels crédits sont offerts lorsqu'il s'agit de fournitures détaxées qui couvrent notamment les produits d'épicerie de base, les produits pharmaceutiques et les appareils médicaux. Bien que cette taxe s'applique uniformément à tout le pays, au Québec, elle est administrée par les autorités fiscales québécoises.

Toutes les provinces du Canada, à l'exception de l'Alberta, perçoivent aussi des taxes de vente dont la portée varie d'une province à l'autre. À l'heure actuelle, seule la Nouvelle-Écosse, le Nouveau-Brunswick et Terre-Neuve ont adopté des taxes de vente harmonisées avec la taxe de vente fédérale ; le taux global de cette taxe est alors de 13 %. En date du 1er juillet 2010, l'actuelle taxe de vente de l'Ontario cédera aussi sa place à une taxe de vente harmonisée de 13%.

C'est en 1992 que le Québec a remplacé l'archaïque taxe de vente par la Taxe de vente du Québec<sup>31</sup> (TVQ) dont les modalités s'apparentent à celles de la TPS. Elle est donc une taxe à la

consommation calculée sur le prix de détail des biens et services, sauf ceux qui en sont épargnés. Comme pour la TPS, un mécanisme de remboursements de taxes sur intrants fait en sorte que, sauf à l'égard de certaines fournitures, seul le consommateur final du produit ou du service assumera généralement le montant de la taxe. Le taux de la TVQ est actuellement de 7,5 % et sera haussé à 8,5 % au 1er janvier 2011. Fait particulier, cette taxe, la TVQ, s'applique sur le total du coût bien ou du service et de la TPS de sorte qu'il s'agit d'une taxe sur la taxe.

Peu après l'entrée en vigueur de la TVQ, la Cour suprême du Canada a été appelée à se pencher sur la conditionnalité de cette taxe<sup>32</sup>. Ce renvoi visait à vérifier la capacité constitutionnelle du Québec à créer une taxe de vente qui contenait des indices de taxes indirectes. Sur ce point, la Cour a indiqué :

*Cependant, le mécanisme de perception, qui permet l'imposition de la taxe sur le produit tout au long de la chaîne de consommation, semble à première vue soulever le spectre d'une taxe indirecte.*

Cette problématique était causée par le fait que les acquéreurs des fournitures, à l'exception des fournitures exonérées, étaient en mesure de récupérer la taxe payée. Ainsi, si la Cour devait conclure que la taxe n'était pas supportée par le consommateur final, cette taxe devenait alors indirecte et, par conséquent, inconstitutionnelle, puisque le pouvoir des provinces en matière de taxation se limite aux taxes directes.

Quant à la définition d'une taxe directe, la Cour suprême s'est exprimée ainsi:

*Cependant, pour déterminer si la taxe est directe, il faut se demander non pas s'il s'agit d'une taxe à la consommation, mais plutôt si la personne qui la paie est celle qui doit en assumer le fardeau.*

La Cour a conclu que la TVQ, étant donné le système de remboursement sur intrants, était valide et constitutionnelle puisqu'elle n'était pas reportée sur autrui car uniquement le consommateur final en assume le fardeau.

24 *La possibilité d'obtenir des remboursements de taxe sur les intrants est déterminante de la nature véritable des transactions avant l'étape de la consommation finale. L'admissibilité à un remboursement de la taxe sur les intrants dégage le consommateur devenu fournisseur du fardeau de la taxe qui est alors imposée à la personne qui achète le produit. Vu que la taxe initialement «payée» est remboursée par le biais du remboursement de la taxe sur les intrants, aucune taxe n'est alors reportée sur autrui. Le remboursement de la taxe sur les intrants fait en sorte que la personne qui paie la taxe en définitive est bien celle devant en assumer le fardeau et, par conséquent, que la taxe proposée est un type de taxe directe...*

30 *Cet examen de l'économie générale de la taxe proposée et ma conclusion que cette taxe fonctionne comme taxe directe par le biais du remboursement de la taxe sur les intrants emportent une réponse affirmative à la première question constitutionnelle.*

## LE DÉSÉQUILIBRE FISCAL

Entre les années 1996 à 2008, la dette fédérale qui avait atteint un sommet de 562,9 milliards de dollars en 1996-1997 a été réduite d'un montant de 95 milliards de dollars pour atteindre 457,1 milliards de dollars aux 31 mars 2008. Au cours de la même période, la dette du Québec a quasi doublé, passant de 64 milliards en 1996 à 126 milliards en 2008.

En 2001, le gouvernement du Québec a créé la Commission sur le déséquilibre fiscal (Commission Séguin) afin d'étudier le phénomène identifié comme étant le "déséquilibre fiscal" en vertu duquel les pouvoirs limités de taxation des provinces ne leur permettent pas de prélever les sommes suffisantes afin de faire face à leurs obligations financières émanant de leurs pouvoirs constitutionnels. Ce terme «déséquilibre fiscal» (fiscal imbalance) est le terme utilisé pour exiger qu'une part plus substantielle des revenus du gouvernement fédéral soit redistribuée aux provinces afin de mieux refléter le coût des responsabilités financières importantes des provinces générées notamment par la santé et l'éducation.

Dans son rapport<sup>33</sup>, la Commission Séguin cible trois causes pour expliquer du déséquilibre fiscal:

- Le déséquilibre entre les dépenses et l'accès aux sources de revenus;
- Le caractère inadéquat des transferts intergouvernementaux effectués depuis le gouvernement fédéral vers les provinces;
- Le "pouvoir fédéral de dépenser".

Afin de contrer ce déséquilibre fiscal ou, à tout le moins pour en minimiser les effets, la Commission a suggéré que les provinces augmentent leur espace fiscal en occupant la totalité du champ de la taxe sur les produits et services. Bien que cette recommandation n'ait pas été retenue par les autorités fédérales, nous avons néanmoins assisté, au cours des récentes années, à une réduction de deux points de pourcentage de la taxe sur les produits et services depuis le dépôt de ce rapport.

De plus, le gouvernement fédéral a accru substantiellement les paiements de transferts effectué aux provinces. Parmi ces transferts se trouvent les paiements de péréquation - des paiements effectués aux provinces moins nanties de sommes qu'elles peuvent dépenser selon leurs propres priorités et qui ne sont assujetties à aucune condition. Au cours de l'exercice financier 2009-2010, Ottawa redistribuera un total de 14,2 milliards \$ aux provinces, sauf la Colombie-Britannique, l'Alberta, la Saskatchewan et Terre-Neuve-et-Labrador. Pour sa part, le Québec recevra 8 milliards de dollars, soit le double de la somme reçue il y a à peine quatre ans.

Fait à noter : la province de Terre-Neuve-et-Labrador est dorénavant considérée, pour la première fois depuis l'introduction du programme en 1957, comme une province riche et se voit ainsi privée des paiements de péréquation. Ce revirement de situation est occasionné par l'amplitude des revenus générés par le pétrole extrait au large de Terre-Neuve. À l'opposé, l'Ontario bénéficiera, pour la première fois de son histoire, des paiements de péréquation, compte tenu de l'impact de la crise économique dans le domaine de l'automobile, moteur de l'économie de l'Ontario.

Selon le rapport déposé par la Commission sur le déséquilibre fiscal, ces paiements de transferts aux provinces ne constituent toutefois pas la solution au déséquilibre fiscal qui devrait plutôt être résorbé par le retrait du gouvernement fédéral du champ de

la TPS. Cette stratégie non seulement réduirait la dépendance des provinces envers le fédéral de même que l'arbitraire des versements fédéraux<sup>34</sup>, mais cela renforcerait l'autonomie décisionnelle et budgétaire des provinces. Par conséquent, cela accroîtrait la capacité des citoyens d'effectuer leur propre choix dans les domaines définis par la constitution<sup>35</sup>.

L'approche australienne pourrait servir de modèle au gouvernement canadien. En Australie, la taxe de vente de 10%, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2000, modelée selon la taxe sur la valeur ajoutée, est perçue par le gouvernement central et est remise aux gouvernements des États. Afin de dresser un tableau plus exact, précisons que les États ne perçoivent aucun impôt sur le revenu<sup>37</sup> et ont renoncé, dans le cadre de cette réforme, à divers transferts et taxes. Il semble que cette approche ait généré une somme de 32,4 milliards de dollars au bénéfice des États australiens pour l'exercice 2003-2004<sup>38</sup>.

## LES BUDGETS 2009- 2010

Le contexte économique difficile de l'année 2009 entraînera un revirement de la situation financière canadienne. Le budget fédéral déposé le 27 janvier 2009 prévoit des dépenses de 258 milliards de dollars pour l'année fiscale de 2009 - 2010, résultant en un déficit de 33 milliards de dollars<sup>39</sup>. Plus récemment, soit à peine trois mois après le dépôt du discours de ce budget, le ministre des Finances du Canada, monsieur Jim Flaherty, compte tenu de l'ampleur de la crise économique, a dû corriger le montant du déficit pour le porter à plus de 50 milliards de dollars<sup>40</sup>. Ainsi, le ratio canadien de la dette par rapport au produit intérieur brut devrait passer de 28,6 % qu'il était en 2008-2009 pour atteindre 32,1 % en 2010-2011.

Au Québec, le discours du budget de 2009-2010 prévoit des dépenses de 66 milliards de dollars, de même qu'un déficit de l'ordre de 3,9 milliards<sup>41</sup>; en Ontario, le déficit atteindra 14 milliards de dollars pour la même année<sup>42</sup>.

## LE BIJURIDISME: COMPLÉMENTARITÉ OU UNIFORMITÉ

diques: le droit civil et la common law. Le Québec est la seule province canadienne qui utilise le droit civil alors que toutes les autres provinces ont adopté la common law. Alliée au bilinguisme officiel de l'État fédéral où se côtoient le français et l'anglais, cette dualité présente certains défis législatifs qui n'ont pas épargné les lois fiscales.

C'est ainsi que la Loi de l'impôt sur le revenu de même que la contrepartie anglaise, la Income Tax Act, constituent les deux versions officielles de la Loi.

Puisque la fiscalité est un droit d'application qui se juxtapose aux notions de droit civil et de common law, il est rapidement devenu évident que les conséquences fiscales alors applicables à un contexte juridique donné pouvaient diverger selon le système de droit applicable. Par exemple, la qualification d'un contrat de travail à titre de contrat d'emploi ou de travailleur autonome donnera lieu à des conclusions parfois différentes selon qu'il s'agisse d'une juridiction de droit civil ou de common law. En effet, ces deux régimes juridiques utilisent des critères distincts pour la qualification du contrat d'emploi. Puisque cette qualification influencera la fiscalité applicable, les tribunaux spécialisés en fiscalité ont été appelés à intervenir afin de déterminer si le droit fiscal devait être d'application uniforme pour tout le territoire canadien ou si, au contraire, il devait plutôt adopter une approche complémentaire au droit substantif avec comme conséquence que la fiscalité applicable à une situation donnée pourra différer selon le droit sous-jacent.

De plus, la loi doit utiliser un vocabulaire congruent avec le régime juridique approprié. Par exemple, le concept d'hypothèque connu en droit civil ne peut être traduit par le terme mortgage qui vise plutôt un concept juridique tout à fait distinct dédié exclusivement à la common law. Par contre, le terme hypothèque en droit civil est rendu en anglais par le mot "hypothec"<sup>43</sup>.

La théorie de l'uniformité du droit a été rejetée au profit de celle de la complémentarité. En effet, la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire Saint-Hilaire c. Canada<sup>44</sup> résume bien l'état de droit sur cette question:

*50 Le juge chargé d'interpréter et d'appliquer une loi fédérale dans un litige qui concerne les droits civils au Québec*

*doit savoir que règle générale, et sous réserve de ce qui sera dit ci-après eu égard aux lois dites de droit public, le droit supplétif est le droit civil. Cela ne veut pas dire qu'on ne doive pas chercher à harmoniser les effets des lois fédérales à travers le pays là où c'est possible en droit privé. (Voir: Canada c. Construction Béro (1999) 251 N.R. 115 (C.A.F.); Biderman c. Canada (2000) 253 N.R. 236 (C.A.F.)) Cela veut plutôt dire que l'asymétrie est la règle prévue par la Constitution. Cela veut dire aussi que si harmonisation il y a, elle peut tout aussi bien s'inspirer du droit civil que de la common law.*

*51 Le justiciable québécois, impliqué dans un litige relatif à ses droits civils en application d'une loi fédérale muette à cet égard, est en droit de s'attendre à ce que ses droits civils soient définis par le droit civil québécois, et ce même si la partie adverse est le gouvernement fédéral. Comme le dit si bien le professeur Morel, dans "L'harmonisation de la législation fédérale avec le Code civil du Québec -- Pourquoi? Comment?", une étude publiée dans le Recueil d'études du Ministère de la Justice du Canada (supra, par. 25):*

*La complémentarité de la législation fédérale de droit privé avec le droit civil du Québec -- comme d'ailleurs avec le droit fondamental de toutes les provinces -- est la règle. Elle l'est au plan des principes. Elle l'est aussi dans la réalité des choses, ne serait-ce que parce qu'il n'est pas courant que le législateur fédéral y fasse lui-même obstacle.*

Ce principe de complémentarité est maintenant bien reconnu par la Loi d'interprétation (fédérale) qui a été modifiée afin d'y ajouter les articles 8.1 et 8.2<sup>45</sup> dont voici les textes.

### *Tradition bijuridique et application du droit provincial*

*8.1 Le droit civil et la common law font pareillement autorité et sont tous deux sources de droit en matière de propriété et de droits civils au Canada et, s'il est nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils en vue d'assurer l'application d'un texte dans une province, il faut, sauf règle de droit s'y*



*opposant, avoir recours aux règles, principes et notions en vigueur dans cette province au moment de l'application du texte. 2001, ch. 4, art. 8.*

### *Terminologie*

*8.2 Sauf règle de droit s'y opposant, est entendu dans un sens compatible avec le système juridique de la province d'application le texte qui emploie à la fois des termes propres au droit civil de la province de Québec et des termes propres à la common law des autres provinces, ou qui emploie des termes qui ont un sens différent dans l'un et l'autre de ces systèmes.*

## LE PROCESSUS DE DÉCLARATION DE REVENUS

Au Canada, de même que dans les provinces canadiennes, la fiscalité est basée sur un système d'auto cotisation en vertu duquel les contribuables sont responsables du dépôt d'une déclaration de revenus annuels. Pour les particuliers, le dépôt s'effectue généralement le 30 avril de l'année suivante<sup>46</sup>, sauf qu'il est reporté aux 15 juin<sup>47</sup> lorsque le particulier exploite une entreprise. La date de dépôt de la déclaration doit avoir lieu au plus tard six mois suivant la fin de l'année pour les sociétés par actions<sup>48</sup> alors que pour les successions ou les fiducies, l'échéance est prévue au plus tard 90 jours après la fin de l'année<sup>49</sup>.

Puisque l'État est au fait du revenu gagné par une portion importante de la population, notamment en ce qui touche les revenus versés par l'État à ses fonctionnaires de même que les revenus de placements versés par les banques, l'État pourrait très bien préparer à l'avance des milliers de déclarations de revenus qui seraient acheminées aux contribuables dont la seule tâche serait de compléter le document selon leur profil individuel. Hélas, à ce jour, aucun projet n'est prévu dans ce sens.

Une fois la déclaration de revenus acheminée aux instances fiscales, celle-ci est examinée avec diligence<sup>50</sup> et un avis de cotisation est émis au contribuable<sup>51</sup>. Cet avis est le document qui, ou bien constate la validité de la déclaration soumise ou encore informe le contribuable des corrections qui doivent lui être apportées compte tenu des écarts existants entre les données soumises par le

contribuable et celles que possède l'Agence du revenu du Canada. Le contribuable insatisfait du résultat de l'avis de cotisation peut s'y objecter en déposant au ministre un avis d'opposition. Ce document dont la forme ne requiert aucun formalisme particulière<sup>52</sup> doit être généralement déposé dans les 90 jours de la mise à la poste de l'avis de cotisation.<sup>53</sup>

À la suite de l'examen de l'avis d'opposition, le ministre pourra donner raison au contribuable auquel cas les ajustements seront apportés par l'émission d'un nouvel avis de cotisation ou procéder à l'émission d'un avis de ratification s'il maintient la cotisation. Cette dernière étape clos le processus de contestation administrative.

Le contribuable qui désire porter plus loin sa contestation doit en saisir les tribunaux. Seul le palier fédéral possède un tribunal ayant une compétence spécifique en fiscalité: il s'agit de la Cour canadienne de l'impôt dont les juges sillonnent constamment le pays afin d'entendre les litiges déposés par les contribuables. La décision de cette cour peut aussi être portée en appel à la Cour d'appel fédérale qui est un tribunal dont la juridiction est limitée aux questions de droit fédéral. À cette étape, la partie perdante peut aussi déposer à la Cour suprême du Canada une demande pour permission d'appeler; toutefois, le nombre de causes fiscales que ce tribunal de dernière instance accepte d'entendre est excessivement limité.

Au Québec, les litiges fiscaux sont entendus par la Cour du Québec qui, bien qu'elle ait juridiction exclusive en matière de fiscalité québécoise, ne constitue pas pour autant un tribunal spécialisé dans ce domaine. Les appels de ces jugements sont portés devant la Cour d'appel du Québec et, ultimement, devant la Cour suprême du Canada, sur permission seulement.

Fréquemment, le désaccord entre le contribuable et l'État visera autant le palier québécois que le palier fédéral. Afin de minimiser les contestations judiciaires, un seul des litiges sera généralement porté devant le tribunal alors que l'autre palier de juridiction atteindra l'issue et appliquera généralement la même conclusion. Cependant, rien n'empêche le contribuable de porter sa cause simultanément devant le tribunal responsable de chaque niveau de juridiction.

## L'AMNISTIE FISCALE PERMANENTE

Bien que les lois fiscales soient complexes, la majeure partie des contribuables est consciente de son devoir quant à la divulgation annuelle des revenus qui doit généralement s'effectuer le 30 avril.

Il existe toutefois au Canada<sup>54</sup> et au Québec<sup>55</sup> un programme de divulgation volontaire qui ne constitue ni plus ni moins qu'un mécanisme d'amnistie permanente institué par les autorités fiscales il y a plus de 40 ans afin d'inciter les contribuables ne s'étant pas conformés à leurs obligations fiscales à acquitter leurs dettes fiscales. À la suite de cette divulgation qui peut être anonyme et qui doit être effectuée avant que ne débute une enquête de la part des autorités fiscales, le contribuable doit acquitter les impôts et intérêts selon l'entente négociée avec les autorités fiscales tandis qu'il sera absous de toute pénalité financière en plus d'être à l'abri de toute poursuite pénale.

Plusieurs pays ont instauré, au fil des années, de tels programmes afin de récupérer des capitaux visant à obtenir à la fois de nouvelles recettes fiscales et des liquidités dans le but avoué d'atténuer les effets d'un contexte économique défavorable. Toutefois, les mécanismes instaurés dans les autres juridictions sont généralement ponctuels et ont une durée de vie très limitée. Compte tenu du contexte économique actuel, la mise sur pied d'un tel programme est justement l'option qu'entrevoient très sérieusement à l'heure actuelle la France, l'Italie, l'Allemagne de même que la Suisse. En revanche, peu de pays possèdent un tel programme d'amnistie permanente.

Les défenseurs de ce programme sont d'avis qu'il permet à l'État de récupérer des sommes qui seraient autrement perdues. Est-ce vraiment le cas? Demandons-nous ce qui pousse un contribuable qui s'est soustrait à ses obligations fiscales à avoir recours à ce programme. La crainte de la délation constitue une situation propice à son utilisation de même qu'un rapatriement de sommes importantes en sol canadien à la suite du décès d'un parent exilé dans un paradis fiscal qui avait fait défaut à ses obligations fiscales canadiennes.

Dans ce dernier cas, les héritiers canadiens y auront recours afin de régulariser la situation fiscale à moindre coût afin de mettre la main sur l'héritage. Par contre, on se doute que ce programme

sera de peu d'intérêt pour le tricheur qui ne trouve pas dans une position de vulnérabilité fiscale.

Bien que les données quant au profil type de l'utilisateur de ce programme ne soient pas publiques, on peut comprendre qu'il soulage particulièrement les contribuables possédant des patrimoines imposants, puisque ce sont ces derniers qui seraient le plus affectés, soit économiquement ou quant à l'impact sur leur réputation, par les pénalités sévères ou, pis encore, par une poursuite pénale déposée à la suite de la découverte de la supercherie par les autorités fiscales.

Nous avons récemment appris que l'ancien premier ministre du Canada, monsieur Brian Mulroney ne possédait ni la connaissance ni l'outil requis pour déclarer dans les délais la somme de 225 000 \$ qu'il avait reçue de monsieur Karlheinz Schreiber à un période qui coïncide approximativement avec son retrait de la vie politique<sup>56</sup>. Il semble maintenant que ce soit la crainte de la dénonciation qui l'ait forcé à emprunter cette voie encore plus occulte – la divulgation volontaire – afin de négocier, par l'intermédiaire de ses représentants, un règlement fiscal qui lui est vraiment avantageux<sup>57</sup>.

En instaurant une telle amnistie permanente, l'État ne se fait-il pas complice des tricheurs en leur offrant un encadrement législatif et administratif préférentiel? Les contribuables, particulièrement dans les temps économiques difficiles, exigent que le fardeau fiscal soit réparti équitablement et de façon transparente. Ils ne peuvent rester insensibles à une mascarade orchestrée par un ancien politicien qui s'est soustrait à ses obligations en faisant usage d'un outil fiscal jusqu'alors inconnu de la plupart des contribuables<sup>58</sup>.

## QUELQUES RÈGLES FISCALES CANADIENNES

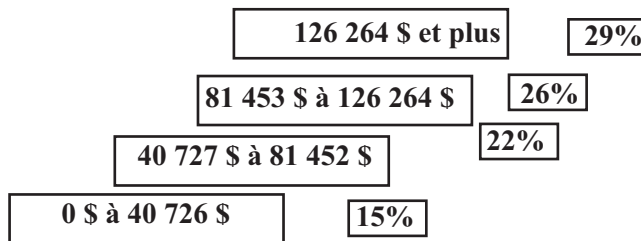
### Les Taux D'imposition des Particuliers

Au Canada, la structure des taux d'imposition tente de refléter la capacité de payer des contribuables de sorte que ces taux, érigés par paliers, croissent avec l'augmentation du revenu. En 1972, date de l'entrée en vigueur de l'importante réforme fiscale qui a suivi le rapport Carter, la loi fédérale comptait 13 taux

d'imposition – auxquels s'ajoutaient les taux provinciaux - le taux minimum étant de 17% pour un revenu imposable inférieur à 500 \$ alors que le taux maximal était de 47% pour la tranche de revenu imposable excédant 60 000\$. Bien que la structure des taux ait été quelque peu allégée en 1977 et en 1982 portant ainsi le taux marginal à 34%, ce n'est qu'en 1988, lors de l'entrée en vigueur de la réforme fiscale du gouvernement conservateur dirigé par Bryan Mulroney, qu'une refonte globale des taux a été effectuée alors que le taux marginal a été porté à 29% et que le nombre de taux est passé à trois, soit 17% sur le revenu imposable n'excédant pas 27 500 \$, 26 % pour un revenu imposable se situant entre 27 500 \$ et 55 000 \$ et 29 % pour la tranche de revenu imposable excédant 55 000 \$.

Depuis ce temps, la baisse des taux est devenue un enjeu politique dans un contexte où la marge de manœuvre est davantage restreinte.

Voici les taux fédéraux pour l'année 2009<sup>59</sup>.



Puisque le champ fiscal est aussi occupé par les provinces, à ce taux fédéral doit être ajouté le taux chargé par

chacune des provinces de résidence du contribuable en date du 31 décembre.

Au Québec, les taux de l'année 2009 sont les suivants<sup>60</sup> :

76 771 \$ et plus	24%
38 385 \$ à 76 770 \$	20%
0 \$ à 38 385 \$	16%

Par ailleurs, compte tenu de certaines ententes entre le gouvernement fédéral et celui du Québec, l'impôt fédéral payable par les résidents du Québec doit être réduit de 16,5 %. Ainsi, le montant d'impôt fédéral payable pour le contribuable ayant un revenu imposable de 30 000\$ sera de 3 757,50 \$ plutôt que 4 500 \$ qui aurait été le résultat si le taux était demeuré à 15 %. A cela doit s'ajouter l'impôt du Québec de 4 800\$.

Bien que ces résultats semblent plutôt élevés, ils ne reflètent pas vraiment la réalité compte tenu de crédits d'impôts<sup>61</sup> importants accordés à chaque contribuable selon sa situation et qui réduisent, dollar pour dollar, la somme d'impôt calculée. Ainsi, chaque personne physique bénéficie d'un crédit fédéral de base égal à 15% de 10 320 \$<sup>62</sup> alors que le crédit québécois est de 20% de 10 455 \$<sup>63</sup>. Un crédit additionnel sera octroyé au parent pour chaque enfant mineur à charge. La somme donnant ouverture à un tel crédit sera de 1 930 \$ par enfant à charge dans le cadre de la fiscalité québécoise<sup>64</sup>.

Au palier fédéral, un tel crédit pour enfant a longtemps existé avant d'être aboli en 1988 pour être remplacé par un crédit d'impôt remboursable pour enfants connu sous le vocable "prestation fiscale canadienne pour enfants"<sup>65</sup>. Toutefois, en 2007, un crédit pour enfant a été réintroduit en ajout à la prestation fiscale canadienne pour enfants. Pour l'année 2009, la somme sur laquelle le crédit est calculé est de 2089 \$ par enfant mineur à charge.<sup>66</sup>

De nombreux autres crédits d'impôts sont offerts aux contribuables selon leur situation familiale, leur âge ou leur situation de santé.

## Le Concept de Résidence

Au Canada, la résidence du contribuable - notamment les particuliers, fiducies et sociétés – constitue le critère majeur d'assujettissement à la loi. Cette notion de résidence est bicéphale puisque le concept est défini autant par la jurisprudence que par la Loi.

Pour ce qui est des particuliers, la Loi prévoit qu'une personne physique sera résidente du Canada si elle séjourne, au cours d'une année<sup>67</sup> d'imposition, pour une ou des périodes de 183 jours ou plus<sup>67</sup>. Cette notion de séjour doit être entendue comme une résidence temporaire et transitoire. Par ailleurs, le concept jurisprudentiel de résidence d'un particulier fait appel davantage à un mode de vie organisé et ne requiert aucune période minimale de présence physique au Canada. Ainsi, les contribuables qui vivent au Canada sur une base régulière sont considérés comme des résidents jurisprudentiels.

Quant à la résidence des sociétés, la Loi prévoit que toute société constituée au Canada (ceci comprend aussi les sociétés constituées en vertu des lois d'une province canadienne) après le 26 avril 1965 sera résidente du Canada<sup>68</sup>. Les sociétés constituées hors Canada seront aussi résidentes du Canada si elles répondent au test de common law<sup>69</sup> en vertu duquel la société sera résidente du lieu où sont prises les décisions importantes de la société (central management and control test).

Quant aux fiducies, le lieu de résidence sera généralement considéré être situé au même endroit que lieu de résidence du fiduciaire<sup>70</sup>.

La détermination du statut du contribuable - résident ou non-résident - doit aussi prendre en compte les dispositions des diverses conventions fiscales conclues entre le Canada et les pays étrangers<sup>71</sup> puisque c'est le résultat obtenu par l'analyse de la convention fiscale qui aura priorité sur la loi interne<sup>72</sup>.

En vertu des règles de fiscalité canadienne, le contribuable qui réside au Canada sera imposé sur son revenu de sources mondiales. Le Canada octroiera toutefois un crédit d'impôt afin de compenser les revenus imposés à l'étranger<sup>73</sup>.

Pour sa part, l'individu non résident sera imposé selon les mêmes taux d'imposition qu'un résident pour tous les revenus

d'emplois gagnés au Canada, de même que sur les revenus tirés de l'exploitation d'entreprise au Canada et les profits provenant de la disposition de biens canadiens imposables. Les revenus passifs - notamment les dividendes, loyer et redevances - de tous les contribuables non résidents seront imposés en vertu de la partie XIII<sup>73</sup> de la Loi à un taux fixe de 25 % qui doit faire l'objet d'une retenue à la source par la personne qui effectue le paiement de la somme au non-résident et qui est bien souvent réduit selon les conventions fiscales applicables.

## Analyse de Quelques Mesures D'allégement Fiscales Spécifiques

Tous les ans, les ministres des finances, autant sur la scène fédérale que québécoise, proposent de nouveaux allègements fiscaux visant à réduire le fardeau fiscal des contribuables. Ces diverses dépenses fiscales, qui visent notamment le respect de l'équité horizontale, entraînent des coûts importants, voire exorbitants. Comme pour les autres dépenses fiscales, l'adoption, de même que le maintien, de ces mesures sont soumises au bon vouloir du législateur alors qu'elles ne sont tenues à aucun mécanisme de révision systématique des dépenses fiscales qui permettrait d'évaluer, sur une base régulière, la pertinence et la justesse quant à leur maintien.

L'allégement fiscal peut prendre différentes formes: une déduction, un crédit d'impôt ou un crédit d'impôt remboursable. La forme la plus courante d'allégement consiste en une déduction dans le calcul du revenu du contribuable. On comprendra que ce mécanisme donne lieu à des iniquités puisqu'il favorise les contribuables se situant dans la plus haute tranche d'imposition. À l'opposé, le crédit d'impôt, mécanisme fréquemment utilisé en fiscalité canadienne et québécoise, génère un bénéfice économique identique pour tous ses bénéficiaires puisque le montant du crédit est généralement calculé en fonction d'un taux uniforme<sup>74</sup>. C'est justement pour des motifs d'équité que toutes les déductions fiscales, appelées aussi exemptions personnelles, ont été converties en crédit d'impôt dans la réforme fiscale de 1988<sup>75</sup>. De tels crédits ont toutefois le désavantage qu'ils pénalisent les contribuables



dont les revenus trop faibles ne justifient pas le paiement d'impôts ou entraînent des impôts payables qui sont inférieurs au montant des crédits.

Afin de pallier cette difficulté, certains crédits d'impôt prennent dorénavant la forme de crédits d'impôts remboursables<sup>76</sup>. Ils sont nettement plus équitables puisque leur bénéfice est identique pour tous les contribuables, peu importe leur état de fortune. Au Québec, une forme distincte du crédit d'impôt remboursable a été instaurée; il s'agit du crédit d'impôt remboursable inversé. Ce crédit a toutes les caractéristiques d'un crédit d'impôt remboursable, sous réserve que son bénéfice n'est pas calculé selon un taux d'imposition uniforme; en effet, le taux de remboursement décroît en fonction de l'augmentation du revenu du contribuable. Par exemple, appliquée aux frais de garde d'enfants, cette mesure offre un crédit d'impôt de 75 % de la dépense lorsque le revenu familial est inférieur à 31 520 \$ alors que ce taux décroît graduellement pour atteindre 26 % lorsque le revenu familial atteint ou excède 140 450 \$.

Voici quelques-uns des allègements fiscaux offerts aux individus par la législation canadienne ou québécoise.

### Le crédit d'impôt pour frais médicaux<sup>77</sup>

Au Canada, c'est en 1972 que le régime d'assurance santé universelle, introduit plus tôt dans certaines provinces, a été étendu à l'ensemble des résidents du pays. Aussi, de nos jours, il existe une certaine forme de cohabitation entre le privé et le public quant à l'offre de soins de santé. Le trésor public, autant fédéral que québécois, investit une portion importante de son budget dans le programme national de santé<sup>78</sup> tandis que les soins non couverts sont défrayés par les individus eux-mêmes ou par une couverture d'assurance. Au Québec, plus de 26 milliards de dollars par année sur un budget total de 60 milliards de dollars sont investis dans le domaine de la santé.

Déjà en 1942, l'État reconnaissait l'importance des coûts de santé et c'est alors que fut introduit l'actuel crédit d'impôt pour frais médicaux à une époque où les soins de santé n'étaient pas couverts par un régime de protection étatique. Afin d'appuyer les

contribuables dont les coûts de santé aux prises avec des coûts de soins de santé importants, le gouvernement de l'époque avait choisi de permettre un crédit d'impôt lorsque le montant de la dépense annuelle excédait un seuil non admissible de dépenses fixé au départ à 5 % du revenu, puis rapidement abaissé à 3% du revenu.

Cet allègement reprenait à son compte une disposition semblable qui avait été introduite aux États-Unis aussi en 1942<sup>79</sup>, et qui prévoyait un seuil non déductible de 5 % du revenu de même qu'un plafond de déduction égal à 1 250 \$ par personne. Aux États-Unis, ce n'est qu'en 1954<sup>80</sup> que le seuil non admissible a été porté à 3 % - il se situe maintenant à 7,5 %<sup>81</sup> - tandis que le plafond admissible fut haussé à 2 500 \$ par personne<sup>82</sup>.

Le bénéfice fiscal accordé par la Loi prend donc la forme d'un crédit d'impôt non remboursable octroyé en fonction des dépenses admissibles engagées par le contribuable ou une personne apparentée. Au palier fédéral, le crédit étant modulé sur le taux d'impôt de base, il sera égal à 15 %<sup>83</sup> de la dépense pour l'année 2009 alors qu'au Québec, il réduira l'impôt payable par un montant équivalent à 20 % de la dépense.

Bien que ce crédit ne soit assujéti à aucun plafond, on comprendra que, puisqu'il s'agit ici d'un crédit non remboursable<sup>84</sup>, il ne pourra excéder l'impôt autrement payable par le contribuable. Puisque ce crédit vise à accorder un soutien financier au contribuable qui engage des coûts de soins de santé supérieurs à ceux normalement encourus par la moyenne de la population, il sera toutefois soumis à un plancher de dépense non admissible. Au palier fédéral, en 2009, ce plancher est égal au moins élevé de 2011 \$ ou 3 % du revenu de la personne qui réclame le crédit. Compte tenu de ces données, le seuil inadmissible sera identique pour les contribuables dont le revenu annuel excède 67000 \$, peu importe l'ampleur du revenu. Sans grande surprise, nous constatons par ailleurs que ce sont les contribuables à revenus élevés qui profitent le plus de cette dépense fiscale. Ainsi, la dépense moyenne réclamée à titre de frais médicaux pour l'année 2006 s'élève à 2 155 \$ alors que les contribuables dont le revenu excède 250 000 \$ ont réclamé en moyenne 8 130 \$.

Le régime fiscal québécois a adopté une toute autre approche, plus équitable cette fois, en ne prévoyant aucun seuil à la portion non admissible des dépenses. Ainsi, le crédit sera admis seule-

ment pour la portion de dépenses admissibles qui excède 3 % du revenu, De plus, et ceci est une particularité québécoise, le revenu cumulé des deux conjoints doit être pris en compte dans le calcul du plancher de dépenses non éligibles au crédit.

Des sommes colossales sont investies dans le cadre de ce crédit par les gouvernements de ce pays. Au niveau fédéral, le crédit pour frais médicaux a entraîné une dépense fiscale de 870 millions de dollars en 2007 et les projections de 2009 indiquent qu'elle devrait dépasser 1 milliard de dollars en 2009<sup>85</sup>.

### Crédit d'impôt pour personnes handicapées

C'est en 1981, proclamée année internationale des personnes handicapées, que le gouvernement fédéral a nommé un comité chargé de faire une étude globale des législations fédérales ayant trait à la condition des personnes handicapées. Jusqu'à ce moment, l'octroi de subsides fiscaux était excessivement limité puisque la loi ne visait alors que les personnes aveugles ou alitées.

Il a fallu patienter jusqu'en 1986 pour qu'une disposition fiscale généralement applicable aux personnes handicapées soit introduite à la Loi de l'impôt sur le revenu<sup>86</sup>. Une déduction, convertie en crédit en 1988, prévoit dorénavant un allègement fiscal pour le contribuable ayant une déficience mentale ou physique grave et prolongée à condition notamment que la personne se trouve manifestement limitée dans ses activités de la vie quotidienne. Ce crédit s'applique sans égard à l'ampleur des dépenses réelles encourues.

Le montant du crédit d'impôt pour l'année 2009, au palier fédéral, est égal à 15 % de 7 196 \$, soit 1079,40 \$ alors qu'une somme supplémentaire de 629 \$, soit 15% de 4 198 \$, sera octroyée à la personne handicapée âgée de moins de 18 ans. Le montant de crédit alloué au Québec est, pour l'année 2009, égal à 20 % de 2380 \$.

Bien que le concept sous-jacent soit intéressant, il n'en demeure pas moins que pour obtenir ce crédit, le contribuable ou son représentant doit en faire la demande. Or, la complexité des conditions qui y sont rattachées fait en sorte que bon nombre de citoyens ne peuvent en bénéficier pleinement. Aussi, le document médical requis au soutien de la demande exige une attestation d'un professionnel de la santé qui acceptera de prendre le temps de comprendre les tenants et aboutissants des formulaires.

Il est par ailleurs étonnant de constater le nombre élevé de contribuables qui voient leur demande de crédit refusée par les fonctionnaires et qui doivent porter leur cause devant les tribunaux. Voilà une situation idéale où la déjudiciarisation de la procédure aurait certainement des effets bénéfiques et souhaitables pour les bénéficiaires de ce crédit.

### Exonération D'IMPôt de 750 000 \$ Portant sur le gain en Capital Admissible

Au Canada et au Québec, ce n'est que depuis le 1er janvier 1972 que le gain en capital réalisé lors de la disposition d'un bien est considéré dans le calcul du revenu du contribuable<sup>87</sup>. À la suite d'un compromis politique, le gouvernement de l'époque avait choisi que seulement la moitié du gain en capital devrait être inclus au revenu. Ce taux d'inclusion a toutefois été porté à 2/3 puis à 3/4 à la fin des années 80 pour le ramener ultimement à 50 % du gain en 2000.

Le gouvernement conservateur dirigé par Brian Mulroney a introduit en 1985 une mesure d'exonération du gain en capital qui permet à un particulier de profiter d'une exemption cumulative de 500 000 \$ sur divers gains en capital réalisés au cours de sa vie. Bien qu'une portion de cette exemption ait été éliminée<sup>88</sup> au début des années 90, la plus importante, celle portant sur la disposition d'actions de petites entreprises, a été maintenue et même bonifiée de sorte que le premier 750 000 \$<sup>89</sup> de gain en capital réalisé par un particulier est exempté de toute charge fiscale<sup>90</sup>.

Afin de bénéficier d'un tel traitement, il doit s'agir d'actions de sociétés privées qui n'avaient pas été détenues, au cours des 24 mois précédant la transaction, par une personne autre que le contribuable ou une personne qui lui est liée. Aussi, pour être éligible, les actions doivent se qualifier à titre d'actions de petites entreprises, ce qui signifie que, de façon générale, plus de 90 % des actifs de la société devront avoir été utilisés dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise. Une exemption semblable existe à l'égard des biens agricoles admissibles<sup>91</sup>.

Cette forme d'allègement fiscal qui prend la forme d'une déduction dans le calcul du revenu imposable du contribuable est coûteuse<sup>92</sup> et a fait l'objet de critiques<sup>93</sup> notamment au motif

qu'elle n'est pas liée à la création d'emplois. Alors que le budget fédéral de 1994 avait annoncé que cette mesure ferait l'objet d'un examen afin de vérifier si des mesures de remplacement seraient plus appropriées, elle fait encore partie du portrait fiscal canadien même si le rapport Mintz sur la fiscalité de l'entreprise commandé par le ministre des Finances de l'époque et déposé en avril 1998 en avait justement suggéré l'abolition pour le motif suivant:

*A measure such as the lifetime capital gains exemption provides too much benefit to some who do not need it and not enough to those who do.*

#### La fiscalité relative aux pensions alimentaires

La réception d'une pension alimentaire peut donner lieu à des conséquences fiscales importantes de sorte que l'ordonnance civile qui prévoit un tel paiement doit prendre en compte la composante fiscale par une majoration de la somme payable qui permettra d'éviter de pénaliser le bénéficiaire de la pension. Cependant, compte tenu de la complexité de la législation fiscale et d'une méconnaissance évidente de ce domaine de la part des praticiens du droit et des membres de la législature, l'aspect fiscal était trop souvent ignoré dans l'octroi de la pension de sorte que, jusqu'au milieu des années 90, plusieurs contribuables, la plupart des femmes, ont subi un préjudice important puisqu'une portion importante de la pension reçue devait servir à assumer la charge fiscale qui s'y rattachait.

Ainsi, avant le 1er mai 1997, toutes les ordonnances de pension alimentaire, qu'elles aient été rendues au bénéfice des enfants ou des conjoints, recevaient le même traitement fiscal en ce que la somme était déductible dans le calcul du revenu du payeur et incluse au revenu du parent bénéficiaire. La législation fiscale applicable<sup>94</sup> a été contestée devant les tribunaux, jusqu'en Cour suprême du Canada, au motif qu'elle était contraire à la Charte canadienne des droits et libertés<sup>95</sup>. En appel de la décision de la Cour canadienne de l'impôt qui avait rejeté le grief de la contribuable, la Cour d'appel fédérale<sup>96</sup> avait donné raison à la contribuable au

motif que la disposition contrevenait à l'article 15 de la Charte et que la discrimination était fondée sur la situation de famille. Ce passage résume bien l'esprit de ce jugement:

*Quel que soit le calcul, et même lorsqu'un couple «gagne», c'est-à-dire qu'il paie moins d'impôt qu'il ne le ferait sans le système inclusion-déduction, la Loi de l'impôt sur le revenu ne requiert aucunement que ce dégrèvement ou «avantage» ainsi réalisé soit transmis aux enfants qui sont les bénéficiaires visés. Et, comme nous l'avons vu, il y a de bonnes raisons de douter que cela se produit effectivement dans de nombreux cas et que le droit de la famille remédie véritablement à la situation. D'autre part, le parent qui n'a pas la garde est évidemment pour ainsi dire toujours gagnant puisque son revenu imposable est réduit. Ce n'est que dans les circonstances très inhabituelles, où a) les paiements sont pleinement et exactement majorés pour tenir compte des conséquences fiscales et que b) le bénéficiaire qui a la garde des enfants est assujéti à un taux d'imposition supérieur à celui du payeur qui n'a pas la garde, que ce dernier est désavantagé par le système actuel. Bien qu'un tel cas puisse exister, je n'en ai jamais entendu parler* .

La Cour suprême du Canada<sup>99</sup> a renversé ce jugement dans un jugement partagé où seuls les juges de sexe féminin ont reconnu le caractère discriminatoire de la mesure fiscale. La juge McLaughlin a reconnu le caractère discriminatoire de la façon suivante:

*Le régime déduction/inclusion exacerbe les importantes difficultés financières que rencontrent les parents gardiens et les enfants après l'éclatement de la famille. La preuve révèle que ce sont généralement le parent gardien et les enfants qui subissent la plus grande part de l'appauvrissement causé par le démantèlement de la cellule familiale.*

...

*(Une étude démontre que dans la première année du divorce, les femmes et les enfants connaissent une diminution de 73 pour 100 de leur niveau de vie, alors que les hommes connaissent une hausse de 42 pour 100 du leur (Eichter, loc. cit.,*

à la p. 61). *Toute tentative de sortir du cercle de la pauvreté est contrée par le fait que plus le revenu du parent gardien est élevé, plus le désavantage résultant de l'inclusion de la pension alimentaire dans son revenu est important.*<sup>100</sup>

À la suite de ce jugement, le gouvernement a reconnu les effets pervers de la fiscalité et, le 1er mai 1997, la loi a été modifiée afin que toutes les ordonnances de pension ou les ententes conclues entre les sexes conjoints, au bénéfice des enfants, soient assujetties à la nouvelle législation. Depuis cette date, seules les pensions alimentaires pour ex-conjoints sont toujours assujetties aux mécanismes d'inclusion / déduction.

## SURVOL DE LA FISCALITÉ DES SOCIÉTÉS

Les sociétés par actions soumises à la fiscalité canadienne bénéficient d'un traitement fiscal avantageux lorsqu'on le compare à celui qui leur est réservé par la fiscalité américaine. Voici une revue sommaire des grandes règles applicables aux sociétés.

### Les taux d'impôt des sociétés

Le taux d'imposition des sociétés ont chuté dramatiquement depuis la réforme fiscale de 1972 alors que le taux de base se situait alors à 50 %. Bien que le taux fédéral de base ait été fixé à 28 %<sup>101</sup> lors de la réforme de 1988, il bénéficie maintenant de réductions supplémentaires de sorte que, pour l'année 2009, sauf lorsque la société bénéficie d'autres allègements de taux en vertu de la Loi, un rabais additionnel de 9 points sera consenti de sorte que le taux des sociétés sera de 19 %. Des modifications à la loi ont déjà été adoptées afin que ce taux atteigne 15 % pour l'année 2012<sup>101</sup>. Au Québec, le taux de base d'imposition des sociétés a été fixé à 11,9 %.

Afin d'encourager le secteur de la petite et de la moyenne entreprise, la Loi prévoit une réduction particulière pour la société qui exploite une entreprise active de 17 points applicables sur le taux de base, de sorte que le taux fédéral payable sera de 11 %<sup>102</sup> sur le premier 500 000 \$ de revenus actifs. Au Québec, le taux applicable sur un tel revenu est de 8% de sorte que le taux corporatif global applicable sur un revenu d'entreprise exploitée

activement sera de 19 % pour la première tranche d'un demi-million de dollars de revenus.

Les taux applicables au Canada sont substantiellement inférieurs à ceux qui ont cours aux États-Unis où le taux fédéral varie de 15 % pour la première tranche de 50 000 \$ de revenus à 39 % pour la tranche de revenus se situant entre 100 000 \$ et 335 000 \$. Au-delà de cette somme, les taux varient entre 34 % et 38 %. Les taux d'imposition chargés aux sociétés par les divers états américains sont souvent fixes et oscillent, selon les États, de zéro et 9,975%<sup>103</sup>, la moyenne des taux se situant entre 5 à 8 %.

### Le concept d'intégration

La législation fiscale reconnaît que l'interposition d'une société ne doit pas avoir d'effet économique négatif pour ses actionnaires de sorte que le principe d'intégration a été retenu dans toute la mécanique fiscale découlant de la législation. Ainsi, bien que le dividende versé par une société ne donne pas lieu à une déduction dans le calcul de son revenu, lorsque le dividende est versé à un particulier, un crédit d'impôt sera accordé à ce dernier afin de compenser un impôt théorique payé par la société sur la somme requise pour payer un tel dividende.

Ce mécanisme prévoit premièrement une majoration du revenu de l'actionnaire qui est un particulier afin que ce revenu reflète la somme initialement gagnée par la société afin de verser ce dividende<sup>104</sup>. Cette majoration des revenus de l'actionnaire sera égale à 25 % du montant du dividende reçu; toutefois, lorsque le dividende a été payé par une société dont le revenu n'a pas bénéficié de réductions d'impôts<sup>105</sup>, le taux de majoration passera à 45% du dividende reçu<sup>106</sup>.

Une fois le montant d'impôt calculé sur le revenu de l'actionnaire, un crédit d'impôt lui sera alloué afin de reconnaître l'impôt payé par la société sur la somme ayant servi à verser le dividende<sup>107</sup>.

Le résultat de ces opérations sera tel que l'impôt final payable par l'actionnaire sur le dividende ajouté à l'impôt payé par la société sur la somme ayant servi à verser le dividende devraient être équivalents à la somme qu'aurait payée l'actionnaire s'il avait reçu ce revenu directement sans qu'elle soit initialement gagnée par une société.



La situation est quelque peu différente lorsqu'il s'agit d'un dividende inter société. De façon générale, les dividendes reçus par une société d'une société canadienne imposable ou d'une société résidant au Canada et dont elle a le contrôle, seront, d'une part, inclus au calcul du revenu de la société actionnaire et, d'autre part, déduit dans le calcul du revenu imposable de cette même société<sup>108</sup>. Résultat : ce dividende de donnera lieu à aucune conséquence fiscale.

Lorsque le dividende reçu par une société provient d'une société étrangère<sup>109</sup>, une telle déduction dans le calcul du revenu imposable sera octroyée lorsque le dividende provient de ce qu'il est convenu d'appeler le "surplus exonéré"<sup>110</sup> de la société qui a versé de dividendes. La société payante bénéficiera d'un surplus exonéré lorsque son revenu proviendra d'une entreprise active et qu'elle sera résidente d'un pays avec lesquels le Canada a conclu une convention fiscale ou une convention d'échange de renseignements<sup>111</sup>.

Compte tenu de l'absence de charges fiscales lors de la réception de dividendes par une société, le législateur craignait que les contribuables utilisent des sociétés écrans afin de se soustraire à toute imposition lors de la réception de dividendes de portefeuille. Le législateur a donc ajouté un impôt temporaire - et remboursable - prévu à la partie IV de la Loi<sup>112</sup>, qui s'applique sur tous les dividendes reçus par les sociétés privées ou les sociétés assujetties.

Cet impôt, calculé au taux de 33 1/3 %, sera remboursé<sup>113</sup> à la société au moment où elle versera à ses actionnaires le dividende initialement reçu. En somme, pour chaque trois dollars de dividendes versés par la société, un dollar lui sera remboursé, à concurrence de cet impôt de la partie IV qui aura été payé.

Cependant, puisque le législateur désirait simplement éviter la création de sociétés écrans dans un contexte de réception de dividendes de portefeuilles<sup>114</sup> (placements), il est vite devenu évident qu'un tel impôt n'avait généralement pas sa raison d'être dans les situations d'interposition de sociétés par un actionnaire détenant un intérêt important dans une société opérante<sup>115</sup>. Ainsi, cet impôt spécial ne sera pas chargé lors de la réception de dividendes par une société détenant au moins 10 % des actions en vote et en valeur dans la société payante<sup>116</sup> sauf si le versement de dividendes permet à la société payante de bénéficier d'un remboursement

d'impôt à même un compte d'impôt en main remboursable au titre de dividendes<sup>117</sup>.

## CONCLUSION

Depuis la réforme de la fiscalité en 1972, la Loi de l'impôt sur le revenu a été modifiée des dizaines et des dizaines de fois. Ces modifications ont été rendues nécessaires, tantôt afin de mettre fin à une échappatoire, tantôt afin de susciter un comportement.

Pour ce qui est de la première situation, l'État a réagi en 1988 en mettant sur pied une règle générale anti évitement, l'article 245, qui prévoit qu'une conséquence fiscale peut être mise de côté dans la mesure où une transaction n'est pas principalement effectuée pour des objets véritables.

Quant à la deuxième situation, nous en avons eu un exemple frappant tout récemment lors de la création, d'une part, du crédit d'impôt non remboursable pour les contribuables qui font l'acquisition de laissez-passer de transports en commun<sup>118</sup> et, d'autre part, du crédit d'impôt offert aux parents qui inscrivent leurs enfants à des activités sportives<sup>119</sup>. Bien que le premier crédit encourage l'utilisation du transport en commun tandis que le deuxième favorise la condition physique des enfants, nous croyons que de telles mesures économiques, plutôt que de cibler une aide individuelle, devraient davantage se situer en amont afin que l'aide soit offerte aux organismes ou entités chargés d'offrir le service de transport ou de conditionnement physique. Ceci aurait le double avantage de permettre une réduction des coûts pour l'ensemble des usagers et non simplement pour les contribuables qui ont les moyens de payer des impôts en plus de simplifier la gestion qui en découle qui aurait pour effet de maximiser le nombre de bénéficiaires de la mesure. En effet, compte tenu de la complexité du système fiscal, il y a fort à parier que plusieurs contribuables ignorent l'existence de ces mesures et n'en bénéficient pas tandis que si les sommes mises de côté par l'État pour de telles fins étaient plutôt octroyées directement aux dispensateurs de services, la cible serait un mieux atteinte et les coûts de gestion infiniment moindres.

De son côté, la fiscalité québécoise, semblable en plusieurs aspects à la fiscalité fédérale, innove<sup>120</sup> en offrant de multiples bénéfices fiscaux liés à diverses activités : les productions ciné-

matographiques, l'édition de livres, la production de spectacles, la production de titres multimédia, la vallée de l'aluminium et les biotechnologies, pour ne nommer que celles-là<sup>121</sup>. Ces stimulants fiscaux profitent à l'économie québécoise mais rendent, du même coup, la fiscalité beaucoup plus complexe.

O presente texto faz parte do evento sobre "O Federalismo Fiscal Canadense", realizado em maio de 2009 no âmbito da parceria entre as Universidades Católicas de Brasília e Goiânia - UCB/UCG e a Embaixada do Canadá-BSB e a Associação Brasileira de Estudos Canadenses-ABECAN-GO sob a coordenação dos professores pesquisadores: Dr. Maurin Almeida Falcão (BSB), Ms. Charlene de Avila Plaza (GO) e Dr. Nivaldo dos Santos (GO).

#### Notas

<sup>1</sup> Professeur titulaire en droit fiscal à la Faculté de droit de l'Université Laval, Québec, Canada, ex-doyen de cette faculté et fondateur du Groupe de recherche pour l'avancement de la fiscalité et des finances publiques (GRAFFIP).

Ressources naturelles Canada, Gouvernement du Canada, <http://atlas.nrcan.gc.ca/site/francais/learningresources/facts/supergeneral.html>

<sup>2</sup> Infra note 3, art 122.

<sup>3</sup> Loi constitutionnelle de 1867 (R.-U.), 30 & 31 Vict., c. 3.

<sup>4</sup> Bank of Toronto c. Lambe (1887), 12 App, Cas. 575.

<sup>5</sup> V. Krishna, *The fundamentals of Canadian Income Tax*, 7th ed., Toronto, Carswell, 2002, p. 2.

<sup>6</sup> Caron c. The King, [1924] A.C. 999.

<sup>7</sup> [http://www.canadianeconomy.gc.ca/English/economy/1917income\\_tax.html](http://www.canadianeconomy.gc.ca/English/economy/1917income_tax.html)

<sup>8</sup> Carter, K., *Rapport de la Commission Royale d'enquête sur la fiscalité*, 1966, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 6 volumes.

<sup>9</sup> E.J. Benson, *Ministère des Finances*, Ottawa, 1969, Imprimeur de la Reine, 96 pages.

<sup>10</sup> Carter, K., *Rapport de la Commission Royale d'enquête sur la fiscalité*, 1966, Ottawa, Imprimeur de la Reine, vol 3, p. 57.

<sup>11</sup> Statuts du Canada, 1970-71-72, c. 63, ci –après « LIR ».

<sup>12</sup> Art. 245 LIR

<sup>13</sup> Stupart c. R. (1984) 1 R.C.S. 536.

<sup>14</sup> <http://www.fin.gc.ca/fin-fra.asp>.

- <sup>15</sup> <http://www.cra-arc.gc.ca>
- <sup>16</sup> <http://www.finances.gouv.qc.ca/fr/index.asp>
- <sup>17</sup> <http://www.revenu.gouv.qc.ca/fr/ministere/index.asp>
- <sup>18</sup> La loi de l'impôt sur le revenu au Québec s'intitule Loi sur les impôts, L.R.Q. c. I-3, ci après « LI ».
- <sup>19</sup> Les mesures d'exécution qui, dans la loi fédérale, se retrouvent dans la loi maîtresse (LIR) ont plutôt été intégrées au Québec à une loi distincte, la Loi sur le ministère du revenu, L.R.Q., M-31.
- <sup>20</sup> Ces bulletins sont répertoriés par le préfixe IT et sont classés par ordre numérique selon l'ordre de leur publication. Un bulletin amendé portera le suffixe R pour une première révision, R2 pour une deuxième, etc... [http://www.cra-arc.gc.ca/menu/APAP\\_I\\_IT-f.html#ti](http://www.cra-arc.gc.ca/menu/APAP_I_IT-f.html#ti)
- <sup>21</sup> Ces circulaires sont répertoriées par le préfixe IC et sont classées selon leur année de publication. Ainsi, la circulaire IC-84-4R3 publiée la première fois en 1984 a été modifiée à trois reprises. <http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tp/ic-checklist/ic-checklist-f.html>
- <sup>22</sup> Seules les décisions rendues avant 1997 sont disponibles gratuitement sur le site de l'Agence. Les autres décisions peuvent être consultées en s'abonnant à des banques privées, telles [www.taxnetpro.com](http://www.taxnetpro.com)
- <sup>23</sup> <http://www.rev.gov.on.ca/english/notices/ct/bk06-singleadmin.html>
- <sup>24</sup> <http://www.revenu.gouv.qc.ca/fr/entreprise/impot/societes/credits/culture/prodcinequebecoises.asp>
- <sup>25</sup> [http://www.revenu.gouv.qc.ca/fr/entreprise/impot/societes/credits/culture/edition\\_livres.asp](http://www.revenu.gouv.qc.ca/fr/entreprise/impot/societes/credits/culture/edition_livres.asp)
- <sup>26</sup> <http://www.revenu.gouv.qc.ca/fr/entreprise/impot/societes/credits/culture/spectacles.asp>
- <sup>27</sup> <http://www.mcccf.gouv.qc.ca/index.php?id=3756>
- <sup>28</sup> [http://www.formulaire.gouv.qc.ca/cgi/affiche\\_doc.cgi?dossier=7182&table=0](http://www.formulaire.gouv.qc.ca/cgi/affiche_doc.cgi?dossier=7182&table=0)
- <sup>29</sup> [http://www.formulaire.gouv.qc.ca/cgi/affiche\\_doc.cgi?dossier=7769&table=0](http://www.formulaire.gouv.qc.ca/cgi/affiche_doc.cgi?dossier=7769&table=0)
- <sup>30</sup> Loi sur la taxe d'accise, L.R., 1985, ch. E-15.
- <sup>31</sup> L.R.Q., chapitre T-0.1 disponible au site <http://www.ijcan.org/fr/qc/legis/lois/lrq-c-t-0.1/derniere/lrq-c-t-0.1.html>; Pour des informations sur le fonctionnement de la TVQ, voir [http://www.revenu.gouv.qc.ca/fr/entreprise/taxes/tvq\\_tps/info.asp](http://www.revenu.gouv.qc.ca/fr/entreprise/taxes/tvq_tps/info.asp)
- <sup>32</sup> Renvoi relatif à la Taxe de vente du Québec [1994]2 R.C.S. 715.

- <sup>33</sup> <http://www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/>
- <sup>34</sup> [http://www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/fr/pdf/rapport\\_fr.pdf](http://www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/fr/pdf/rapport_fr.pdf), p. 81.
- <sup>35</sup> [http://www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/fr/pdf/rapport\\_fr.pdf](http://www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/fr/pdf/rapport_fr.pdf), p. 137 et 165.
- <sup>36</sup> <http://www.treasury.gov.au/documents/775/RTF/Pocket%20brief.rtf>.
- <sup>37</sup> Pour une étude intéressante sur le système de transferts australien, voir David J. Collins, La réforme de 20000 des arrangements financiers intergouvernementaux en Australie, septembre 2001, <http://www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/fr/pdf/collins.pdf>
- <sup>38</sup> <http://www.budget.gc.ca/2009/home-accueil-fra.asp>
- <sup>39</sup> <http://lapresseaffaires.cyberpresse.ca/economie/canada/200905/26/01-860039-un-deficit-federal-record-de-plus-de-50-milliards-.php>
- <sup>40</sup> <http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/Budget/2009-2010/index.asp>
- <sup>41</sup> <http://www.fin.gov.on.ca/french/budget/ontariobudgets/2009/>
- <sup>42</sup> Une illustration de cette situation se trouve aux paragraphes 248(4) et (4.1). Le paragraphe (4) réfère au concept d'intérêt sur des biens réels applicables dans le régime de common law et utilise, dans la loi révisée, le terme mortgage en version anglaise qui est rendu par le mot hypothèque dans la version française révisée; au paragraphe (4.1), on réfère au concept de droit réel sur les immeubles qui a une application de droit civil et on utilise en français le terme hypothèque qui est rendu en anglais par le mot hypothec.
- <sup>43</sup> [2001] ACF 444; No du dossier de la cour A-335-99
- <sup>44</sup> L.C. 2001, c.4; ces dispositions sont entrées en vigueur par proclamation le 1<sup>er</sup> juin 2001 en vertu du décret C.P. 2001- 956.
- <sup>45</sup> Sous-al. 150(1)d(i) LIR
- <sup>46</sup> Sous-al. 150(1)d(ii) LIR
- <sup>47</sup> Al. 150(1)a) LIR
- <sup>48</sup> Al. 150(1)c) LIR
- <sup>49</sup> Par. 152(1) LIR
- <sup>50</sup> Par. 152(2) LIR
- <sup>51</sup> Pour les grandes sociétés, la Loi prévoit que l'avis d'opposition doit donner une description suffisante de chaque question à trancher, en plus de préciser le redressement demandé et fournir pour chaque question les motifs et les faits sur lesquels se fonde la société. Par 165(1.11)LIR
- <sup>52</sup> Par. 165(1) LIR

- <sup>53</sup> <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nvstgtns/vdp-fra.html>
- <sup>54</sup> [http://www.revenu.gouv.qc.ca/fr/ministere/evasion\\_fiscale/divulgation.asp](http://www.revenu.gouv.qc.ca/fr/ministere/evasion_fiscale/divulgation.asp)
- <sup>55</sup> <http://www.ledevoir.com/2009/05/16/250728.html>
- <sup>56</sup> Dans le cadre de ce règlement, monsieur Mulroney aurait payé la moitié de la somme initialement réclamée.
- <sup>57</sup> Tiré d'un texte écrit par l'auteur pour le quotidien Le Devoir : <http://www.ledevoir.com/2009/05/26/252112.html>
- <sup>58</sup> Par. 117(2) LIR
- <sup>59</sup> Art. 750 L.I.
- <sup>60</sup> Les crédits d'impôt attribués aux particuliers sont calculés, pour ce qui est du fédéral, au taux de base, soit 15 %, alors que les crédits accordés en vertu de la loi québécoise sont calculés au taux de 20 % même si le taux d'impôt de base est de 16 %.
- <sup>61</sup> Al. 118(1)c) LIR
- <sup>62</sup> Art. 752.0.1 L.I.
- <sup>63</sup> Art. 752.0.1f) L.I.
- <sup>64</sup> Article 122.6 LIR Il s'agit d'un crédit d'impôt remboursable
- <sup>65</sup> Alinéa 118b.1) LIR
- <sup>66</sup> Al. 250(1)a) LIR
- <sup>67</sup> Al. 250(4)a) LIR
- <sup>68</sup> De Beers consolidated Mines Ltd and Howe, [1906] A.C. 455
- <sup>69</sup> Fiducie de la Famille Thibodeau c. Canada, [1978] A.C.F. 607
- <sup>70</sup> À ce jour, le Canada a signé 87 conventions fiscales.
- <sup>71</sup> Par. 250(5) LIR
- <sup>72</sup> Article 126 LIR
- <sup>73</sup> Articles 212 et suivants LIR
- <sup>74</sup> Au palier fédéral, le crédit est généralement calculé au taux de base de 15 % en 2009, alors qu'au Québec, les crédits sont généralement calculés au taux de 20 % bien que le taux de base soit de 16 %.
- <sup>75</sup> Ces crédits sont notamment au par. 118(1) LIR
- <sup>76</sup> C'est le cas notamment de la prestation fiscale pour enfants indiquée à l'art.122.6 LIR.
- <sup>77</sup> Tiré du texte de André Lareau, L'étude de la fiscalité au Canada dans le financement des soins de santé: une analyse comparative », [2008] 102 Revue Française de finances publiques 193-222.
- <sup>78</sup> Selon les dernières statistiques disponibles de l'Organisation mondiale de la santé qui visent l'année 2004, 17,1% des dépenses des gouvernements au Canada, tous paliers confondus, sont affectées à la

santé. [http://www.who.int/whosis/database/core/core\\_select\\_process.cfm?countries=all&indicators=nha](http://www.who.int/whosis/database/core/core_select_process.cfm?countries=all&indicators=nha); voir aussi Les soins de santé au Canada, Institut canadien d'information sur la santé, Ottawa, 2007, <[http://secure.cihi.ca/cihiweb/products/hcic2007\\_f.pdf](http://secure.cihi.ca/cihiweb/products/hcic2007_f.pdf)>.

<sup>79</sup> Cette mesure a été introduite par le Revenue Act of 1942, art. 127(a), 56 Stat. 825 qui a ajouté l'article 23(x) au Internal Revenue Code de 1939.

<sup>80</sup> (1954) IRC, art 213.

<sup>81</sup> Aux États-Unis, les dépenses pour frais médicaux sont déductibles pour la portion qui excède 7,5 % du adjusted gross income (revenu net). Le seuil non déductible est graduellement passé de 3% qu'il était en 1954 à 5 % en 1982 et à 7,5 % en 1986.

<sup>82</sup> Le coût estimé de cette mesure était de 125 million de dollars; toutefois, en prenant en compte le plafond admissible de dépenses, le coût a été réduit à 80 millions de dollars.

<sup>83</sup> Le taux du crédit a été abaissé de 15,5% à 15% à la suite de l'exposé économique du ministre des Finances du Canada le 30 octobre 2007.

<sup>84</sup> Un autre crédit, remboursable celui-là, de 1041 \$ pour l'année 2008 a été introduit par le budget de 1997. Art. 122.51. Il ne s'applique que lorsque le contribuable a un revenu d'emploi ou de travailleur autonome supérieur à 3 040 \$ (année 2008) et diminue de 5% lorsque le revenu familial excède 23 057 \$ et devient nul lorsque le revenu familial atteint 43 877 \$ (2008).

<sup>85</sup> Dépenses fiscales et évaluations, Ministère des Finances, Ottawa, 2007, <[http://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2007/taxexp07\\_2-fra.asp#tableau1](http://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2007/taxexp07_2-fra.asp#tableau1)>

A cette somme, on doit ajouter la dépense pour le crédit remboursable pour frais médicaux qui était de 68 millions de dollars en 2003 et qui devrait atteindre 110 millions de dollars en 2008.

<sup>86</sup> Art. 118.3 LIR.

<sup>87</sup> Art. 38 LIR

<sup>88</sup> Une exemption de 100 000 \$ avait été introduite sur tout gain en capital réalisé par les contribuables; cette mesure a été abolie en 1994.

<sup>89</sup> Le montant de gain exempté est passé de 500 000 \$ à 750 000 \$ le 20 mars 2007. Art. 110.6 LIR

<sup>90</sup> Ce gain peut toutefois devenir assujéti à l'impôt minimum de remplacement prévu à l'article 127.5 LIR. Il s'agit d'un impôt reportable sur l'impôt ordinaire payable au cours des sept années suivantes.

- <sup>91</sup> L'exonération pour bien agricole vise la disposition de biens utilisés dans l'entreprise agricole ou la vente d'actions d'une société agricole. Cette mesure législative vise notamment la préservation de l'entreprise agricole au Canada.
- <sup>92</sup> Un article publié vers la fin des années 90 par l'Association canadienne d'études fiscale indiquait que le coût global de la mesure dépassait les 20 milliards de dollars depuis son introduction.
- <sup>93</sup> Mintz, Jack, Report of the technical committee on business taxation, Toronto, Carswell, 1998, p. 7.17 et ss.
- <sup>94</sup> Al, 56(1)b LIR
- <sup>95</sup> Annexe B de la Loi de 1982 sur le Canada, 1982, ch. 11 (R.-U.), entrée en vigueur le 17 avril 1982.
- <sup>96</sup> Suzanne Thibaudeau c. Sa Majesté La Reine, [1994] ACF 577.
- <sup>97</sup> Par. 72 du jugement.
- <sup>98</sup> [1995] ACS 42.
- <sup>99</sup> Par. 236 du jugement.
- <sup>100</sup> Art. 123 et art. 124 LIR
- <sup>101</sup> Art. 123.4 LIR
- <sup>102</sup> Art. 125 LIR
- <sup>103</sup> Taux applicable à Washington D.C.
- <sup>104</sup> Par. 82(1) LIR
- <sup>105</sup> La Loi réfère à ces dividendes par le vocable des « dividendes déterminés ».
- <sup>106</sup> Compte tenu d'une réduction du taux d'imposition général des sociétés, cette majoration passera à 44 % pour l'année d'imposition 2016, 41 % pour l'année 2011 et 38 % pour les années postérieures.
- <sup>107</sup> Art. 121 LIR. Le montant de ce crédit sera approximativement égal au montant de la majoration calculée en vertu du paragraphe 82(1).
- <sup>108</sup> Par. 112(1) LIR.
- <sup>109</sup> Par. 113(1) LIR.
- <sup>110</sup> Règlement 5907(1)
- <sup>111</sup> Règlement 5907(11)
- <sup>112</sup> Par. 186(1) LIR
- <sup>113</sup> Par. 129(1) LIR.
- <sup>114</sup> Al. 186(1)a LIR.
- <sup>115</sup> Al. 186(1)b LIR
- <sup>116</sup> Par. 186(4) LIR.
- <sup>117</sup> Art. 129 LIR. Ce compte est alimenté par les revenus passifs gagnés par la société et par l'impôt payable en vertu de la partie IV. Lorsqu'une



société privée gagne des revenus passifs, le taux d'impôt fédéral alors applicable à un tel revenu est de 28 % plutôt que 19 %. Cette société pourra toutefois bénéficier d'un remboursement d'impôt dans la mesure où elle versera à son actionnaire un dividende imposable.

<sup>118</sup> Crédit d'impôt pour laissez-passer de transport; art. 118.02 LIR

<sup>119</sup> Il s'agit ici du crédit d'impôt pour la condition physique des enfants; art. 118.03 LIR.

<sup>120</sup> La fiscalité au Québec 2009, [http://www.investquebec.com/documents/fr/publications/FiscaliteQC2009\\_fr.pdf](http://www.investquebec.com/documents/fr/publications/FiscaliteQC2009_fr.pdf)

<sup>121</sup> <http://www.investquebec.com/fr/index.aspx?rubrique=35&page=1287>

*Abstract: this article approaches the concepts of taxation of the Quebeque and Canada. Since the beginning, it offers a historical component to understand the evolution legal politics and that took the system Canadian tributary of century 21. Later, the report approaches the questions basic of the politics public tax and finances, as well as the basic principles of the tax on Canada and Quebec, as much in IRS terms as the taxation of the companies.*

*Key words: public finances, Canadian taxation, evolution legal and politics.*

ANDRÉ LAREAU

Professeur de Droit Fiscal à l'Université de Laval – Québec.