

N° : **IT-381R3**

DATE : le 14 février 1997

OBJET : **LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU**

Fiducies – Gains et pertes en capital et transfert de gains en capital imposables à des bénéficiaires

RENVOI : Les paragraphes 104(21), (21.2) et (21.3) (aussi les articles 3, 105, 110.6 et 111; les paragraphes 104(4), (5), (5.3), (6), (7.1), (12), (13), (13.1), (13.2), (14), (18) et (24) et 107(4); les définitions de « revenu accumulé », « gains en capital imposables admissibles », « fiducie au profit du conjoint antérieure à 1972 », « bénéficiaire privilégié » et « fiducie testamentaire » au paragraphe 108(1) et la définition de « fiducie personnelle » au paragraphe 248(1); ainsi que les alinéas 53(2)h) et 122(2)d)).

Les bulletins d'interprétation (IT) donnent l'interprétation technique que fait Revenu Canada de la législation fiscale. À cause de leur caractère technique, les bulletins sont surtout utilisés par le personnel du Ministère, les experts en fiscalité et d'autres personnes qui s'occupent de questions fiscales. Pour les lecteurs qui désirent des explications moins techniques de la loi, le Ministère offre d'autres publications, telles que des guides d'impôt et des brochures.

Bien que les bulletins n'aient pas force de loi, on peut habituellement s'y fier, étant donné qu'ils reflètent l'interprétation que le Ministère fait de la loi qui doit être appliquée de façon uniforme par son personnel. Lorsqu'un bulletin n'a pas encore été révisé pour tenir compte des modifications législatives, le lecteur devrait se reporter à la loi modifiée et à sa date d'entrée en vigueur. De la même façon, le lecteur devrait prendre en considération les décisions des tribunaux depuis la date de parution d'un bulletin pour juger de la pertinence des renseignements contenus dans le bulletin.

L'interprétation fournie dans un bulletin s'applique à compter de sa date de publication, à moins d'indication contraire. Quand un changement est apporté à une interprétation antérieure et que ce changement est à l'avantage des contribuables, il entre habituellement en vigueur à l'égard de toutes les mesures de cotisation et de nouvelle cotisation futures. Si le changement n'est pas à l'avantage des contribuables, la date d'entrée en vigueur s'applique habituellement à l'année d'imposition en cours et aux années suivantes ou aux opérations effectuées après la date de publication du bulletin.

Une modification à une interprétation du Ministère peut aussi être annoncée dans les *Nouvelles techniques de l'impôt*.

Si vous avez des observations à formuler sur les sujets traités dans ce bulletin, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :

**Direction des décisions de l'impôt
Direction générale de la politique et de la législation
Revenu Canada
Ottawa ON K1A 0L5**

À l'attention du directeur, Division des entreprises et des publications

Vous pouvez avoir accès aux bulletins d'interprétation de Revenu Canada sur le réseau Internet, à l'adresse suivante : www.rc.gc.ca

Contenu

Application

Résumé

Discussion et interprétation

- Revenu d'un bénéficiaire d'une fiducie (1)
- Déductions dans le calcul du revenu d'une fiducie (2)
- Gains en capital d'une fiducie (3)
- Transfert de gains en capital imposables à un bénéficiaire (4, 5)
- Déduction pour gains en capital demandée par un bénéficiaire d'une fiducie personnelle (6-8)
- Imposition des gains en capital de la fiducie non compris dans le revenu d'un bénéficiaire (9)
- Pertes en capital (10)
- Restrictions visant les déductions que les fiducies au profit du conjoint demandent (11-15)
- Règle anti-évitement (16)
- Mesures contre la double imposition (17-19)

Explication des modifications

Application

Ce bulletin annule et remplace le bulletin d'interprétation IT-381R2 du 29 novembre 1991.

Résumé

Ce bulletin traite des règles utilisées pour déterminer, aux fins de l'impôt sur le revenu, le revenu qu'un bénéficiaire reçoit d'une fiducie ainsi que les déductions dont peut se prévaloir une fiducie à l'égard des revenus qu'elle distribue ou attribue à ses bénéficiaires. L'examen de ces règles permet d'analyser les principaux sujets du bulletin qui sont les suivants :

- le transfert de gains en capital imposables nets d'une fiducie à un bénéficiaire lorsqu'il s'agit de déterminer le revenu du bénéficiaire;
- l'attribution à un bénéficiaire d'une fiducie personnelle des gains en capital imposables admissibles provenant de la disposition de biens agricoles admissibles ou d'actions admissibles de petite entreprise, pour lui permettre de demander la déduction pour gains en capital.

Le bulletin traite également des sujets connexes suivants :

- le traitement fiscal des gains en capital imposables d'une fiducie qui ne sont pas calculés dans le revenu d'un bénéficiaire;
- le traitement fiscal de la fraction inutilisée des pertes en capital d'une fiducie;
- les restrictions aux déductions dont peuvent se prévaloir les fiducies au profit du conjoint relativement aux gains en capital imposables;
- les règles visant à empêcher la double imposition de tous revenus répartis que la fiducie ne peut pas déduire ou qu'elle choisit de ne pas déduire en totalité.

Les dispositions dont traite le bulletin visent à :

- déterminer quels montants de revenu, y compris les gains en capital imposables, sont imposables comme revenus de la fiducie ou comme revenus du bénéficiaire;
- assurer que lorsqu'une fiducie transfère des gains en capital à des bénéficiaires, ceux-ci les désignent comme tels dans leur déclaration de revenus, et que les bénéficiaires de fiducies personnelles les identifient comme tels aux fins de la demande d'une déduction pour gains en capital.

Il faut prendre note que la discussion concernant l'application de la règle de réalisation présumée de 21 ans pour les fiducies, de même que des règles connexes, dépasse la portée de ce bulletin.

Discussion et interprétation

Revenu d'un bénéficiaire d'une fiducie

1. Le revenu d'un bénéficiaire d'une fiducie pour une année d'imposition donnée peut, aux fins de l'impôt sur le revenu, comprendre les éléments suivants :

- a) la fraction du revenu de la fiducie qui est payée ou payable au bénéficiaire au cours de l'année, en vertu des modalités de l'acte de fiducie, dans la mesure où cette fraction n'a pas été incluse dans le revenu d'une année antérieure (voir les paragraphes 104(13), 104(18) et 104(24));
- b) la partie du « revenu accumulé » de la fiducie qui est indiquée comme étant attribuée au bénéficiaire dans le cadre d'un choix exercé par un bénéficiaire privilégié (voir le paragraphe 104(14) et les dispositions connexes, y compris les définitions de « bénéficiaire privilégié » et de « revenu accumulé » au paragraphe 108(1) ainsi que la dernière version du bulletin IT-394, *Choix fait par un bénéficiaire privilégié*);
- c) un avantage accordé au bénéficiaire parce que des biens pour son usage personnel sont entretenus à même les revenus de la fiducie (paragraphe 105(2));
- d) tout autre avantage que la fiducie a accordé au bénéficiaire pendant l'année, sauf si l'avantage :

- doit être inclus par ailleurs dans le revenu du bénéficiaire pour l'année,
- a été déduit, en vertu de l'alinéa 53(2)h), dans le calcul du prix de base rajusté de la participation du bénéficiaire dans la fiducie, ou aurait été ainsi déduit si l'alinéa 53(2)h) s'était appliqué à sa participation dans la fiducie et si la division 53(2)h(i.1)(B) n'avait pas été prise en considération.

(Ces autres avantages sont inclus dans le calcul du revenu du bénéficiaire selon le paragraphe 105(1)).

Déductions dans le calcul du revenu d'une fiducie

2. En règle générale, la fiducie déduit de son revenu les sommes incluses dans le revenu du bénéficiaire de la fiducie en vertu des paragraphes 104(13), 104(14) ou 105(2) (voir les points 1a) à 1c) ci-dessus), conformément aux paragraphes 104(6) ou 104(12), selon le cas. La déduction dont peut se prévaloir la fiducie en vertu du paragraphe 104(12) se rapporte à la partie de son « revenu accumulé » incluse dans le revenu d'un bénéficiaire en vertu d'un choix fait par un bénéficiaire privilégié aux termes du paragraphe 104(14). Selon l'alinéa 104(6)b), une fiducie peut habituellement déduire les sommes suivantes :

- une somme incluse dans le revenu de la fiducie et qui est payée ou payable à un bénéficiaire;
- une somme incluse dans le revenu d'un bénéficiaire en vertu du paragraphe 105(2).

Une fiducie peut se prévaloir d'une déduction aux termes de l'alinéa 104(6)b) si aucun autre alinéa du paragraphe 104(6) ne s'applique à sa situation (les autres alinéas du paragraphe 104(6) ont trait à des catégories de fiducies particulières, par exemple une fiducie d'employés ou une fiducie régie par un régime de prestations aux employés). Certaines restrictions s'appliquent aux sommes qu'une fiducie peut déduire en vertu de l'alinéa 104(6)b) ou du paragraphe 104(12). Les numéros 11 à 16 ci-dessous traitent des restrictions susceptibles de s'appliquer aux gains en capital. De plus, si une fiducie a droit à une déduction en vertu de l'alinéa 104(6)b), elle peut choisir de déduire une somme inférieure au montant des revenus qu'elle a répartis. Cette façon de procéder lui permet d'utiliser, pour une année donnée, des pertes subies lors d'années antérieures sans nuire à sa capacité de répartir ses revenus pour l'année en cours. Si une fiducie ne peut pas déduire une somme ou choisit de déduire une somme inférieure au montant des revenus qu'elle a répartis, elle peut se prévaloir d'attributions particulières pour empêcher la double imposition, comme il est expliqué aux numéros 17 à 19 ci-dessous.

Gains en capital d'une fiducie

3. Selon les lois sur les fiducies, un gain en capital réalisé par une fiducie est considéré comme faisant partie du capital de la fiducie. Toutefois, aux fins de l'impôt sur le revenu, un gain en capital imposable réalisé par une fiducie

est inclus dans le calcul de son revenu. La totalité ou une partie d'un gain en capital imposable réalisé par une fiducie peut, dans certaines circonstances, être incluse dans le revenu de l'un ou de plusieurs de ses bénéficiaires dans l'une des situations décrites au numéro 1 ci-dessus (il faut noter que, puisqu'une telle somme incluse dans le calcul du revenu d'un bénéficiaire serait aussi ajoutée au revenu de la fiducie, cette dernière pourrait être admissible à une déduction correspondante, comme il est expliqué au numéro 2 ci-dessus).

La fraction des gains en capital imposables réalisés par une fiducie qui est payée ou payable à un bénéficiaire est comprise dans le revenu de ce dernier en vertu du paragraphe 104(13) (voir le point 1a) ci-dessus). Il peut en être ainsi si, par exemple, l'acte de fiducie autorise des prélèvements sur le capital et que les fiduciaires décident, au moyen d'une résolution écrite, qu'une fraction donnée des gains en capital imposables réalisés par la fiducie sera payée ou payable à un bénéficiaire.

De plus, bien que les gains en capital imposables ne fassent pas partie des revenus des fiducies selon la loi les régissant, ils entrent néanmoins dans le calcul du « revenu accumulé » (selon la définition donnée à cette expression au paragraphe 108(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*). Il s'ensuit que des gains en capital imposables peuvent être inclus dans le revenu d'un bénéficiaire privilégié si ce dernier fait le choix prévu au paragraphe 104(14) (voir le point 1b) ci-dessus).

Les mesures prises par les fiduciaires pour qu'une fraction des gains en capital imposables soit incluse dans le revenu d'un bénéficiaire en vertu du paragraphe 104(13) ou 104(14) ne doivent pas être contraire aux modalités de l'acte de fiducie. Également, si une fraction des gains en capital imposables d'une fiducie est incluse dans le revenu d'un bénéficiaire en vertu du paragraphe 104(13) ou 104(14), ni l'un ni l'autre de ces paragraphes ne prévoient que la somme soit réputée constituer un gain en capital imposable pour le bénéficiaire (voir également l'explication du paragraphe 104(21) au numéro 4 ci-dessous).

Transfert de gains en capital imposables à un bénéficiaire

4. En ce qui concerne les « gains en capital imposables nets » (voir le numéro 5 ci-dessous) d'une fiducie pour une année d'imposition où celle-ci a résidé au Canada, le paragraphe 104(21) préserve la nature des gains que la fiducie transfère à ses bénéficiaires qui résident au Canada et, si elle est une fiducie de fonds mutuels, à ses bénéficiaires non résidents. Ce transfert s'applique pour déterminer le revenu du bénéficiaire pour l'année et le montant des pertes subies au cours d'années antérieures qu'il peut déduire dans le calcul de son revenu imposable de l'année, aux fins des articles 3 et 111. Il ne s'applique pas pour déterminer

l'exemption pour gains en capital prévu à l'article 110.6 (voir les numéros 6 et 7 ci-dessous dans le cas d'un bénéficiaire d'une fiducie personnelle).

5. Une fiducie qui a réalisé des gains en capital imposables au cours d'une année d'imposition donnée peut, dans les limites fixées au paragraphe 104(21), attribuer dans sa déclaration de revenus de l'année la totalité ou une partie de ces gains comme des gains en capital imposables de l'année d'un ou de plusieurs bénéficiaires. La somme ainsi attribuée à un bénéficiaire en vertu du paragraphe 104(21) doit être considérée, dans une mesure raisonnable, comme faisant partie de la somme incluse dans le revenu de l'année du bénéficiaire dans l'une des situations décrites au numéro 1 ci-dessus (voir aussi le numéro 3 ci-dessus). La totalité des sommes attribuées en vertu du paragraphe 104(21) ne peut pas dépasser la somme des « gains en capital imposables nets » de la fiducie pour l'année. À cette fin, le paragraphe 104(21.3) prévoit que la somme des gains en capital imposables nets de la fiducie est égale à l'excédent éventuel des gains en capital imposables de la fiducie pour l'année, moins le total des éléments suivants :

- a) les pertes en capital déductibles de la fiducie pour l'année;
- b) la somme des pertes en capital nettes d'autres années, que la fiducie déduit dans le calcul de son revenu imposable pour l'année.

Comme il est expliqué au numéro 18 ci-dessous, toute somme attribuée au bénéficiaire pour l'année en vertu du paragraphe 104(13.2) réduit le montant des gains en capital imposables inclus par ailleurs dans le revenu d'un bénéficiaire pour l'année en vertu du paragraphe 104(21).

Déduction pour gains en capital demandée par un bénéficiaire d'une fiducie personnelle

6. Si une « fiducie personnelle », suivant la définition donnée au paragraphe 248(1) de la Loi, attribue une somme à un bénéficiaire en vertu du paragraphe 104(21) à l'égard de ses **gains en capital imposables nets** pour une année d'imposition donnée (voir les numéros 4 et 5 ci-dessus), le paragraphe 104(21.2) prévoit que la fiducie attribuera également au bénéficiaire une ou plusieurs sommes provenant de ses **gains en capital imposables admissibles** éventuels pour l'année. (Le calcul des « gains en capital imposables admissibles » d'une fiducie personnelle est expliqué au numéro 8 ci-dessous.) Une somme ne peut être attribuée au bénéficiaire selon le paragraphe 104(21.2) que si le montant qui lui est attribué en vertu du paragraphe 104(21) se rapporte aux gains en capital imposables nets de la fiducie découlant de la disposition de biens agricoles admissibles ou d'actions admissibles de petite entreprise. Ce sont là les deux catégories de biens admissibles à une déduction pour gains en capital en vertu de l'article 110.6. Le

paragraphe 104(21.2) renferme une formule de calcul applicable à chacune de ces catégories de biens. Il s'ensuit que, pour chacune des formules, la somme attribuée à un bénéficiaire donné est égale à la fraction proportionnelle du montant suivant qui lui revient :

la totalité des sommes que la fiducie attribue pour l'année à ses bénéficiaires en vertu du paragraphe 104(21) à l'égard de ses **gains en capital imposables nets** pour l'année

moins

la totalité des sommes que la fiducie attribue pour l'année à ses bénéficiaires en vertu du paragraphe 104(13.2) (voir le numéro 18 ci-dessous),

dans la mesure où le montant ainsi calculé correspond à des **gains en capital imposables admissibles** de la fiducie pour l'année provenant de la disposition de biens agricoles admissibles ou d'actions admissibles de petite entreprise (selon la formule appliquée).

7. La somme qu'une fiducie personnelle attribue à un bénéficiaire par suite de l'application de l'une ou l'autre formule prévue au paragraphe 104(21.2) est réputée constituer un gain en capital imposable du bénéficiaire provenant de la disposition (par lui) de ses biens agricoles admissibles ou de ses actions admissibles de petite entreprise (selon la formule appliquée). Le bénéficiaire reçoit le gain en capital imposable réputé au cours de l'année d'imposition pendant laquelle échoit l'année d'imposition de la fiducie (dont provient la somme attribuée en vertu du paragraphe 104(21)). Cette règle déterminative que renferment les formules au paragraphe 104(21.2) ne s'applique que pour déduire les gains en capital que le bénéficiaire demande en vertu de l'article 110.6. Il est important de mentionner que le bénéficiaire doit néanmoins remplir toutes les conditions énoncées à l'article 110.6 pour pouvoir demander une déduction pour gains en capital. À titre d'exemple, un bénéficiaire qui se serait prévalu de l'exemption pour gains en capital de 500 000 \$ au cours d'années antérieures ne pourrait pas déclarer une somme attribuée en vertu du paragraphe 104(21.2) pour demander une nouvelle déduction pour gains en capital.

8. Le paragraphe 108(1) définit les « gains en capital imposables admissibles » d'une fiducie personnelle pour une année d'imposition donnée comme étant le moins élevé des montants suivants :

- a) son « plafond annuel des gains » (au sens du paragraphe 110.6(1));
- b) son « plafond des gains cumulatifs » (au sens du paragraphe 110.6(1)) à la fin de l'année, moins la totalité des sommes que la fiducie a attribuées à des bénéficiaires en vertu du paragraphe 104(21.2) pour les années d'imposition antérieures.

Imposition des gains en capital de la fiducie non compris dans le revenu d'un bénéficiaire

9. Toute fraction des gains en capital imposables réalisés par une fiducie au cours d'une année d'imposition donnée qui n'est pas incluse dans le revenu des bénéficiaires pour cette même année (voir les numéros 1 et 3 ci-dessus) est imposable comme revenu de la fiducie. Cette fraction, après impôt, constitue un capital de la fiducie avant d'être répartie à ce titre, conformément aux modalités de l'acte de fiducie.

Pertes en capital

10. Comme il est expliqué au numéro 5 ci-dessus, les pertes en capital déductibles d'une fiducie pour une année d'imposition donnée sont retranchées de ses gains en capital imposables pour l'année dans le calcul de ses « gains en capital imposables nets » susceptibles d'être attribués aux bénéficiaires en vertu du paragraphe 104(21). Toutefois, si les pertes en capital déductibles de la fiducie sont supérieures à ses gains en capital imposables pour l'année, la perte en capital admissible nette qui en résulte :

- ne peut pas être attribuée aux bénéficiaires pour l'année;
- ne peut pas être déduite par la fiducie dans le calcul de son revenu pour l'année.

La perte en capital admissible nette subie dans ces circonstances est plutôt incluse dans la « perte en capital nette » de la fiducie pour l'année. La perte en capital nette d'une fiducie pour une année donnée

- peut être déduite de ses gains en capital imposables pour une ou plusieurs autres années, conformément à l'alinéa 111(1)b) et aux règles qui s'y rapportent et qui sont énoncées à l'article 111,
- en pareil cas, la perte diminue les « gains en capital imposables nets » de la fiducie pour l'année ou les années où la perte s'applique, comme il est décrit au numéro 5 ci-dessus.

Si la perte en capital nette d'une fiducie est reportée à une année antérieure, il importe de noter ce qui suit :

- Cette façon de faire ne réduira aucunement les sommes incluses à l'origine dans le revenu des bénéficiaires en vertu des paragraphes 104(13) ou 104(14) ou de l'article 105 à l'égard de l'année antérieure.
- Il se peut néanmoins que la réduction mentionnée ci-dessus aux « gains en capital imposables nets » de la fiducie pour cette année antérieure ait pour effet de réduire la fraction du montant total inclus dans le revenu des bénéficiaires qui est susceptible d'être attribuée à ces derniers à titre de gains en capital imposables réputés en vertu du paragraphe 104(21). Il en serait ainsi si les sommes attribuées à l'origine aux bénéficiaires en vertu du paragraphe 104(21) étaient supérieures aux gains en capital imposables nets révisés (voir les numéros 4 et 5 ci-dessus).

- De plus, s'il s'agit d'une fiducie personnelle, toute réduction des sommes attribuées aux bénéficiaires en vertu du paragraphe 104(21) peut, par contrecoup, réduire les sommes attribuées aux bénéficiaires en vertu du paragraphe 104(21.2) (c.-à-d., aux fins d'une déduction pour gains en capital que les bénéficiaires demandent en vertu de l'article 110.6 (voir les numéros 6 et 7 ci-dessus)).

Restrictions visant les déductions que les fiducies au profit du conjoint demandent

11. Comme il est expliqué au numéro 2 ci-dessus, une fiducie peut habituellement déduire, en vertu de l'alinéa 104(6*b*), une fraction de son revenu qui est payé ou payable à un bénéficiaire. Toutefois, une fiducie au profit du conjoint décrite à l'alinéa 104(4*a*) (appelée parfois une « fiducie au profit du conjoint postérieure à 1971 ») ne peut pas déduire, en vertu de l'alinéa 104(6*b*), la fraction de tous les gains en capital imposables réalisés dans l'année qui proviennent de la disposition réputée de biens de la fiducie survenant dans l'une des situations suivantes :

- a) en vertu des paragraphes 104(4) ou 104(5), le jour du décès du conjoint usufruitier (voir aussi le numéro 14 ci-dessous);
- b) en vertu du paragraphe 107(4), si les biens sont attribués à un bénéficiaire autre que le conjoint usufruitier et que ce dernier est vivant le jour de l'attribution.

12. En outre, la fiducie au profit du conjoint décrite à l'alinéa 104(4*a*) ne peut pas déduire, en vertu de l'alinéa 104(6*b*), un revenu (y compris des gains en capital imposables si leur déduction n'est pas déjà interdite par la règle décrite au point 11*b*) ci-dessus) payé ou payable à un bénéficiaire autre que le conjoint usufruitier si ce dernier est vivant tout au long de l'année au cours de laquelle la somme est payée ou payable. Toutefois, cette restriction ne s'applique pas si la fiducie a modifié les modalités et conditions de l'acte de fiducie, au plus tard le 20 décembre 1991, de manière à autoriser une telle attribution.

13. Selon la définition de « revenu accumulé » au paragraphe 108(1), les gains en capital imposables des fiducies suivantes :

- une fiducie qui était une « fiducie au profit du conjoint antérieure à 1972 », au sens du paragraphe 108(1), à la fin de l'année;
- une fiducie au profit du conjoint décrite à l'alinéa 104(4*a*);
- une fiducie qui a fait un choix en vertu du paragraphe 104(5.3) pour une année d'imposition antérieure

provenant de la disposition réputée de biens de la fiducie en vertu du paragraphe 104(4), 104(5) ou 107(4) sont exclus du « revenu accumulé » de la fiducie pour l'année. En conséquence, ils ne sont pas calculés dans le revenu d'un bénéficiaire à la suite d'un choix fait par un bénéficiaire

privilegié, comme il est décrit au point 1*b*) ci-dessus, ni ne procurent à la fiducie une déduction en vertu du paragraphe 104(12), comme il est décrit au numéro 2 ci-dessus.

14. Si le conjoint usufruitier d'une fiducie au profit du conjoint décrite à l'alinéa 104(4*a*) meurt au cours de l'année d'imposition de la fiducie, les règles suivantes s'appliquent en ce qui concerne les gains en capital imposables de la fiducie pour l'année, si cette dernière se termine après le 19 juillet 1995 :

- La fiducie ne peut pas déduire pour l'année, en vertu de l'alinéa 104(6*b*), tout montant de gains en capital imposables payé ou payable à un bénéficiaire autre que le conjoint si le montant provient d'une ou de plusieurs dispositions, par la fiducie, d'immobilisations (autres que des biens exclus), avant la fin de la journée où le conjoint décède. Donc, la fiducie ne peut pas échapper aux conséquences fiscales du refus d'une déduction demandée en vertu de l'alinéa 106(6*b*) à l'égard de gains en capital imposables provenant d'une disposition réputée décrite au point 11*a*) ci-dessus en procédant à la disposition des biens visés avant le décès du conjoint.
- Le « revenu accumulé » de la fiducie pour l'année (au sens du paragraphe 108(1)) est calculé comme si la fiducie n'avait disposé d'aucune immobilisation avant la fin de la journée où le conjoint décède. Ainsi, la fiducie ne peut pas échapper aux conséquences fiscales de l'inadmissibilité des gains en capital imposables provenant d'une disposition réputée décrite au point 11*a*) ci-dessus sous forme de « revenu accumulé » (aux fins d'un choix fait par un bénéficiaire privilégié ou d'une déduction en vertu du paragraphe 104(12) (voir le numéro 13 ci-dessus)) en procédant à la disposition des biens visés avant le décès du conjoint.

15. Les restrictions dont il est question ci-dessus font en sorte que la fiducie en faveur du conjoint est elle-même assujettie à l'impôt sur les gains en capital imposables décrits ci-dessus, même si les gains en capital imposables sont payables par ailleurs par la fiducie à un bénéficiaire et qu'ils sont inclus dans le calcul du revenu de ce dernier en vertu du paragraphe 104(13) (voir le point 1*a*) ci-dessus). Toutefois, les numéros 17 à 19 ci-dessous exposent les règles visant à éliminer la double imposition de revenus de cette nature. Il faut aussi noter qu'une fiducie en faveur du conjoint peut avoir le droit de demander une déduction pour gains en capital en vertu du paragraphe 110.6(12) à l'égard des gains en capital imposables admissibles (voir le numéro 8 ci-dessus) pour l'année d'imposition, qui comprend la journée où le conjoint usufruitier décède. Le paragraphe 110.6(12) a essentiellement pour effet de rendre accessible à la fiducie en faveur du conjoint, après le décès de ce dernier et sous réserve de certaines limites, la partie inutilisée de l'exemption pour gains en capital du conjoint.

Règle anti-évitement

16. Une déduction qu'une fiducie demande en vertu de l'alinéa 14(6)*b*) à l'égard de revenus de la fiducie payés ou payables à un bénéficiaire peut être refusée en vertu de la règle anti-évitement, énoncée au paragraphe 104(7.1). Cette règle vise la répartition irrégulière de revenus à des bénéficiaires. Advenant le refus d'une déduction prévue à l'alinéa 104(6)*b*), les règles visant à éliminer la double imposition, comme elles sont décrites aux numéros 17 à 19 ci-dessous, peuvent s'appliquer.

Mesures contre la double imposition

17. En règle générale, selon le paragraphe 104(13) et l'alinéa 104(6)*b*), les revenus d'une fiducie pour une année d'imposition qui sont payés ou payables, au sens des paragraphes 104(18) et 104(24), à un bénéficiaire sont imposables comme revenus du bénéficiaire et non comme revenus de la fiducie (voir le point 1a) et le numéro 2 ci-dessus). Toutefois, si une fiducie ne peut pas déduire des revenus payés ou payables à un bénéficiaire (voir les numéros 11 à 16 ci-dessus) ou si elle choisit de déduire une somme inférieure aux revenus qu'elle a attribués (voir le numéro 2 ci-dessus), cette somme est également imposable comme revenus de la fiducie. Afin d'éliminer la double imposition, les sommes peuvent être attribuées en vertu du paragraphe 104(13.1) ou 104(13.2).

18. Une fiducie peut se prévaloir des dispositions des paragraphes 104(13.1) et 104(13.2) pour n'importe quelle année d'imposition tout au long de laquelle elle a résidé au Canada et n'a pas été exonérée de l'impôt de la partie I en raison du paragraphe 149(1). Le paragraphe 104(13.1) procure à la fiducie un mécanisme qui lui permet d'attribuer à ses bénéficiaires leur quote-part de la fraction des revenus répartis par la fiducie qui n'a pas été déduite dans le calcul de son revenu pour l'année. Aux fins des paragraphes 104(13) et 105(2), les revenus de la fiducie attribués à un bénéficiaire en vertu du paragraphe 104(13.1) seront réputés ne pas avoir été payés ni être devenu payables au cours de l'année au bénéficiaire, au profit de ce dernier ni à même les revenus de la fiducie. En d'autres termes, le bénéficiaire n'aura pas à inclure la somme dans son revenu en vertu du paragraphe 104(13) ou 105(2). L'attribution de sommes en vertu du paragraphe 104(13.2) se rapporte à une situation dans laquelle une fiducie reporte à une année ultérieure des pertes autres que des pertes en capital d'une année d'imposition antérieure et réalise au cours de l'année des gains en capital imposables. En pareil cas, comme il est expliqué au numéro 2 ci-dessus, elle peut choisir de ne pas déduire le plein montant auquel elle a droit en vertu de l'alinéa 104(6)*b*) afin de permettre aux pertes autres que des pertes en capital reportées d'années antérieures d'annuler les gains en capital imposables de l'année en cours. L'attribution selon le paragraphe 104(13.2) permet à la fiducie d'attribuer aux bénéficiaires de son capital leurs quotes-parts respectives

(selon les attributions faites par la fiducie en vertu du paragraphe 104(21)) de la fraction de la déduction possible en vertu du paragraphe 104(6) qui n'a pas été déduite en vertu de ce paragraphe ni attribuée en vertu du paragraphe 104(13.1). Une somme attribuée à un bénéficiaire pour l'année en vertu du paragraphe 104(13.2) :

- n'est pas incluse dans le revenu du bénéficiaire pour l'année conformément au paragraphe 104(13) ou 105(2);
- diminue les gains en capital imposables inclus par ailleurs dans le revenu du bénéficiaire pour l'année en raison du paragraphe 104(21).

Toutefois, les dispositions du paragraphe 104(13.2) visant la réduction mentionnée ci-dessus de la somme prévue au paragraphe 104(21) ne s'appliquent pas aux fins des règles du paragraphe 104(21.2). Le paragraphe 104(21.2) prévoit plutôt une formule qui a pour effet de réduire la somme prévue au paragraphe 104(21) d'une somme attribuée aux termes du paragraphe 104(13.2). En raison de l'alinéa 53(2)*h*), la somme qu'une fiducie attribue à un bénéficiaire en vertu du paragraphe 104(13.1) ou 104(13.2) réduira généralement le prix de base rajusté (PBR) de la participation du bénéficiaire au capital de la fiducie. Par contre, si la participation du bénéficiaire au capital est une participation dans une « fiducie personnelle » (au sens donné au paragraphe 248(1) de la Loi) et si le bénéficiaire a acquis la participation sans contrepartie, l'alinéa 53(2)*h*) ne prévoit pas ce genre de réduction du PBR. Une somme attribuée en vertu du paragraphe 104(13.1) ou 104(13.2) et incluse dans le calcul du revenu d'une fiducie ne sera pas imposable comme revenus du bénéficiaire si la somme, après impôt, est versée au bénéficiaire. La fiducie attribue la somme, suivant les paragraphes 104(13.1) et 104(13.2), dans sa déclaration de revenus pour l'année produite aux termes de la partie I de la Loi.

19. Un bénéficiaire du revenu peut consentir à verser l'impôt à payer d'une fiducie découlant d'une somme attribuée en vertu du paragraphe 104(13.1) ou 104(13.2). Il en est fréquemment ainsi du fait que le règlement de l'impôt par la fiducie aurait pour effet de réduire la valeur de la participation au capital des autres bénéficiaires. Le règlement de l'impôt par le bénéficiaire du revenu ne constitue pas une contribution aux fins de l'alinéa *b*) ou *c*) de la définition de « fiducie testamentaire » donnée au paragraphe 108(1), ni un don aux fins de l'alinéa 122(2)*d*). Le versement doit être équivalent à l'impôt à payer par la fiducie sur le revenu réputé ne pas avoir été payé ou payable au bénéficiaire en raison de l'attribution. Le versement peut prendre les formes suivantes :

- a) un remboursement au fiduciaire;
- b) un chèque payable à l'autorité fiscale;
- c) un versement d'une somme nette par le fiduciaire correspondant à la quote-part du revenu revenant au bénéficiaire, moins l'impôt que doit payer la fiducie.

Explication des modifications

Introduction

L'*Explication des modifications* donne les raisons pour lesquelles nous avons révisé un bulletin d'interprétation. Nous y exposons les révisions que nous avons apportées à la suite de modifications à la loi, de même que les révisions qui modifient une interprétation existante du Ministère ou qui en établissent de nouvelles.

Raisons de la révision

Le bulletin a été révisé pour tenir compte des modifications apportées à la *Loi de l'impôt sur le revenu* adoptées selon le 5^e supplément des Lois révisées du Canada, 1985; le chapitre 7 des L.C. de 1994 (auparavant le projet de loi C-15); le chapitre 3 des L.C. de 1995 (auparavant le projet de loi C-59) et le chapitre 21 des L.C. de 1996 (auparavant le projet de loi C-36). Le contenu du bulletin n'est pas touché par aucun autre projet de loi publié avant le 1^{er} janvier 1997.

Modifications législatives et autres

Les numéros 6 et 7 (anciens numéros 5, 6 et 7) tiennent compte d'une modification apportée au paragraphe 104(21.2), qui est entrée en vigueur pour les années d'imposition des fiducies qui débutent après le 22 février 1994. Cette modification vise les formules de calcul servant à déterminer les sommes attribuées à un bénéficiaire donné provenant de la disposition de biens agricoles admissibles et d'actions admissibles de petite entreprise. Elle vise aussi l'élimination de la formule relative à la disposition d'autres catégories de biens. Les modifications décrites ci-dessus résultent de l'élimination de l'exemption pour gains en capital (à l'article 110.6) de 100 000 \$ à l'égard de la disposition des « autres » catégories de biens mentionnées ci-dessus, après le 22 février 1994. Étant donné que l'exemption pour gains en capital de 500 000 \$ à l'égard de biens agricoles admissibles et d'actions admissibles de petite entreprise n'a pas été éliminée de l'article 110.6 et qu'elle ne peut pas être utilisée relativement à des biens appartenant à une fiducie autre qu'une fiducie personnelle, la modification apportée au paragraphe 104(21.2) limite à une « fiducie personnelle » plutôt qu'à une « fiducie » la personne à l'origine d'une attribution effectuée en vertu de ce paragraphe.

Le numéro 8 (ancien numéro 9) tient compte d'une modification à la définition de « gains en capital imposables admissibles » au paragraphe 108(1), qui est entrée en vigueur pour les années d'imposition qui débutent après le 22 février 1994. La définition modifiée reflète les règles de l'article 110.6 (tel qu'il a été modifié de façon à mettre fin à l'exemption pour gains en capital de 100 000 \$ à l'égard des dispositions de biens après le 22 février 1994). De plus, la définition modifiée de « gains en capital imposables admissibles » s'applique désormais à une « fiducie

personnelle » plutôt qu'à une « fiducie », essentiellement pour les mêmes raisons que celles qui ont motivé le changement de la personne qui attribue une somme aux termes du paragraphe 104(21.2) (voir l'explication pour les numéros 6 et 7 ci-dessus).

Les définitions de « revenu accumulé », de « gains en capital imposables admissibles » et de « fiducie testamentaire » sont supprimées des alinéas 108(1)a), d.2) et i) de la Loi respectivement et classées (parmi les autres définitions) dans l'ordre alphabétique au paragraphe 108(1). Les numéros 8, 13 et 19 (anciens numéros 9, 15 et 21 respectivement) reflètent les changements apportés à la structure de la Loi.

Le numéro 10 remplace et clarifie les anciens numéros 11, 12 et 13. Le numéro 10 précise que le report à une année antérieure de pertes en capital nettes à une année donnée n'aura pas pour effet de réduire les sommes incluses à l'origine dans le revenu des bénéficiaires en vertu des paragraphes 104(13) ou 104(14) ou de l'article 105, à l'égard de l'année donnée.

Le numéro 11 (ancien numéro 15, les trois dernières lignes en moins) ne reprend pas la mention de « revenus » et le renvoi au « paragraphe 104(5.2) », étant donné que le bulletin traite essentiellement du traitement fiscal, notamment du transfert, des gains en capital imposables d'une fiducie.

Le nouveau numéro 12 décrit les règles qui sont entrées en vigueur pour les années d'imposition de fiducies qui se terminent après le 20 décembre 1991 (sous réserve de l'exception qui y est mentionnée).

Le numéro 13 (qui remplace les trois dernières lignes de l'ancien numéro 15) précise au premier et au troisième point les fiducies ajoutées à la définition de « revenu accumulé » au paragraphe 108(1), pour 1991 et les années d'imposition suivantes.

Le nouveau numéro 14 décrit les règles en vigueur qui régissent les années d'imposition de fiducies (c.-à-d., les fiducies en faveur du conjoint décrites à l'alinéa 104(4a)) se terminant après le 19 juillet 1995.

Le numéro 15 (ancien numéro 16) renvoie désormais au paragraphe 110.6(12). (Ce paragraphe a été ajouté à la Loi d'abord pour 1985 et les années d'imposition suivantes, et il a été modifié à l'occasion par suite des changements apportés aux règles sur l'exemption pour gains en capital prévue à l'article 110.6.)

L'ancien numéro 17 ne paraît pas dans ce bulletin étant donné que son contenu n'est plus fondé en droit depuis la modification de l'alinéa 104(6b) qui est entrée en vigueur pour 1991 et les années d'imposition suivantes. (Toutefois, une fiducie pourrait bénéficier d'un crédit d'impôt en vertu

de l'article 118.1 si elle faisait un don de bienfaisance à une personne décrite aux alinéas a) à g) de la définition de « total des dons » à l'article 118.1 ou un don à Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province.)

En plus des changements décrits ci-dessus, voici d'autres changements apportés au bulletin :

- Nous avons éliminé l'analyse de questions qui dépassaient la portée du bulletin.
- Nous avons éliminé les anciens numéros 8 et 14 et l'ancien point 1d) de même que d'autres renseignements contenus dans l'ancien bulletin qui ne visent pas les années d'imposition en cours.
- Nous avons clarifié certains énoncés, apporté des changements au libellé et ajouté des renseignements.

Pensez à recycler!



Imprimé au Canada