

RAPPORT SUR LE TRAITEMENT FISCAL DU REVENU DES AVOCATS NOMMÉS À LA MAGISTRATURE

Division des entreprises et des publications
Direction des décisions de l'impôt
Direction générale de la
politique et de la législation
Novembre 2000

INTRODUCTION

Le présent document a pour but de mettre à jour le rapport concernant le traitement fiscal du revenu des avocats nommés à la magistrature émis originellement par l'Agence des douanes et du revenu du Canada, ci-après l'«Agence», en juin 1987 et mis à jour à différentes occasions depuis. Ce document est basé sur la Loi de l'impôt sur le revenu, ci-après la «Loi», telle que modifiée jusqu'au 29 juin 2000. Nous ferons aussi des commentaires concernant des modifications proposées dans le Budget 2000 du 28 février 2000 et dans l'Énoncé économique et mise à jour budgétaire du 18 octobre 2000. Dans ce texte, toutes les expressions se rapportant à des personnes englobent le masculin et le féminin.

Nous portons à votre attention qu'il ne s'agit pas d'un document de nature technique. Ce document a pour but d'informer les avocats qui sont nommés à la magistrature ou qui cessent d'exercer leur profession libérale, en tant que propriétaire ou membre d'une société de personnes, sur les implications fiscales résultant de ce changement. L'information contenue dans ce document est d'ordre général et pourrait ne pas être appropriée dans les circonstances d'un cas particulier. Le texte qui fait foi est la Loi. Des questions précises peuvent être adressées au directeur général de la Direction des décisions de l'impôt, Agence des douanes et du revenu du Canada, Place de Ville, 16ième étage, Tour A, 320 rue Queen, Ottawa (Ontario), K1A 0L5.

PÉRIODE DE CALCUL DES REVENUS

L'année d'imposition d'un particulier correspond à l'année civile. Par conséquent, tous les revenus reçus ou réputés avoir été reçus dans l'année civile sont imposables pour cette année civile.

Le particulier doit normalement déclarer le revenu d'une entreprise exploitée au Canada, pour les années d'imposition 1995 et suivantes, selon l'année civile. Cette règle vise tant les particuliers qui exploitent une entreprise individuelle que les sociétés de personnes dont au moins un des membres est un particulier. À cet égard, il existe une méthode facultative qui permet aux particuliers admissibles qui le désirent de conserver un exercice qui ne se termine pas le 31 décembre.

Un particulier admissible qui exploitait une entreprise à la fin de 1994 pourrait avoir déduit, dans le calcul de son revenu tiré de l'entreprise pour une année donnée, une provision transitoire pour le revenu au 31 décembre 1995.

De façon générale, un particulier admissible qui cesse d'exploiter une entreprise au cours d'une année d'imposition peut déduire une provision au titre du revenu au 31 décembre 1995 dans le calcul de son revenu pour cette année d'imposition. Cependant, le montant de la provision ainsi réclamé doit être inclus dans le calcul du revenu du particulier pour l'année d'imposition suivante et aucune nouvelle provision au titre du revenu au 31 décembre 1995 ne peut être déduite dans cette année d'imposition suivante.

VENTE DE L'ENTREPRISE PAR LE PROPRIÉTAIRE

Lorsqu'un propriétaire vend son entreprise, le prix de vente doit être réparti entre les biens vendus, comme les créances, les travaux en cours, les biens amortissables, les immobilisations autres que des biens amortissables, l'achalandage, etc. Voici les conséquences d'une telle répartition:

- a) Créances: Si le vendeur et l'acheteur optent conjointement pour l'application du paragraphe 22(1) de la Loi:
 - (i) le vendeur peut, dans le calcul de son revenu, déduire la différence entre la valeur nominale des créances vendues et la contrepartie qu'il reçoit de l'acheteur,
 - (ii) l'acheteur doit inclure cette différence dans son revenu et il pourra considérer les créances comme si elles avaient pris naissance pendant qu'il était propriétaire de l'entreprise. Ainsi, il pourra par la suite déduire des montants relativement aux créances douteuses et aux créances irrécouvrables.

Si un choix en vertu du paragraphe 22(1) de la Loi n'est pas produit, la vente des créances sera reconnue comme la vente d'une immobilisation, de sorte que les pertes du vendeur et, par la suite, celles de l'acheteur, seront des pertes en capital.

- b) Travaux en cours: Le montant que reçoit le contribuable pour ses travaux en cours représente un revenu pour l'année où il les a vendus.
- c) Biens amortissables: Si le produit reçu à la suite de la vente d'un bien amortissable de n'importe quelle catégorie prescrite est supérieur à la fraction non amortie du coût en capital, l'excédent, jusqu'à concurrence du coût en capital, constitue une récupération d'amortissement qui doit être incluse dans le revenu. L'excédent du produit de disposition sur le coût en capital sera vraisemblablement un gain en capital. Si le produit de disposition est inférieur à la fraction non amortie du coût en capital, la différence sera déductible à titre de perte terminale si le contribuable ne possède plus de biens dans la catégorie à la fin de l'année d'imposition.
- d) Immobilisations, autres que des biens amortissables: Si le produit de disposition est supérieur au prix de base rajusté, 75 % de l'excédent

constituent un gain en capital imposable qui doit être inclus dans le revenu du vendeur. Si le prix de base rajusté est supérieur au produit de disposition, 75 % de l'excédent constituent une perte en capital déductible qui peut être déduite des gains en capital imposables pour l'année. Dans le budget du 28 février 2000, il est proposé que le taux d'inclusion des gains en capital et des pertes en capital soit réduit de 75 % à 66 2/3 % pour les dispositions d'immobilisations effectuées après le 27 février 2000. Dans l'énoncé économique du 18 octobre 2000, il est proposé que le taux d'inclusion des gains en capital et des pertes en capital soit réduit de 66 2/3 % à 50 % pour les dispositions d'immobilisations effectuées après le 17 octobre 2000. L'excédent des pertes en capital déductibles sur les gains en capital imposables pour une année n'est pas déductible des autres sources de revenus. Cet excédent peut être reporté aux trois années d'imposition précédentes et indéfiniment aux années subséquentes en réduction des gains en capital imposables de ces années. Puisqu'il existe trois taux d'inclusion des gains en capital et des pertes en capital pour l'année 2000, l'annexe 3 de la Déclaration de revenus et de prestations de 2000 fait en sorte qu'on doit calculer le total des gains (ou pertes) en capital pour chacune des trois périodes. La dernière partie de l'annexe 3 détermine quel taux d'inclusion doit être appliqué au total de ces gains (ou pertes) en capital pour l'année.

- e) Achalandage: Pour les fins fiscales, l'achalandage fait partie d'un compte nommé «montant cumulatif des immobilisations admissibles» (MCIA). La vente de l'achalandage entraîne une réduction du MCIA. Il faut réduire ce compte de 75 % du produit de disposition. Dans le budget du 28 février 2000, il est proposé que 66 2/3 % du produit de disposition réduise le MCIA au lieu de 75 %, pour les dispositions d'immobilisations admissibles effectuées après le 27 février 2000. Dans l'énoncé économique du 18 octobre 2000, il est proposé que 50 % du produit de disposition réduise le MCIA au lieu de 66 2/3 %, pour les dispositions d'immobilisations admissibles effectuées après le 17 octobre 2000. Si cette réduction se solde par un compte négatif, le contribuable doit ajouter à ses revenus de l'exercice, la portion négative de ce compte. Par ailleurs, si le solde du compte est positif, le contribuable peut déduire ce solde positif de ses revenus de ce derniers exercice.

ALINÉATION D'UNE PARTICIPATION DANS UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES

La participation d'un associé dans une société de personnes est la part de l'actif net qui lui revient. Il s'agit d'une immobilisation dont l'aliénation peut donner lieu à un gain ou à une perte en capital. Si le produit de disposition est supérieur au prix de base rajusté, 75 % de l'excédent constituent un gain en capital imposable qui doit être inclus dans le revenu. Si le prix de base rajusté est supérieur au produit de disposition, 75 % de l'excédent constituent une perte en capital déductible qui peut être déduite des gains en capital imposables pour l'année. Dans le budget du 28 février 2000, il est proposé que le taux d'inclusion des gains en capital et des pertes en capital soit réduit de 75 % à 66 2/3 % pour les dispositions d'immobilisations effectuées après le 27 février 2000. Dans l'énoncé économique du 18 octobre 2000, il est proposé que le taux d'inclusion des gains en capital et des pertes en capital soit réduit de 66 2/3 % à 50 % pour les dispositions d'immobilisations effectuées après le 17 octobre 2000.

L'excédent des pertes en capital déductibles sur les gains en capital imposables pour une année n'est pas déductible des autres sources de revenus. Cet excédent peut être reporté aux trois années d'imposition précédentes et indéfiniment aux années d'imposition subséquentes en réduction des gains en capital imposables de ces années. Puisqu'il existe trois taux d'inclusion des gains en capital et des pertes en capital pour l'année 2000, l'annexe 3 de la Déclaration de revenus et de prestations de 2000 fait en sorte qu'on doit calculer le total des gains (ou pertes) en capital pour chacune des trois périodes. La dernière partie de l'annexe 3 détermine quel taux d'inclusion doit être appliqué au total de ces gains (ou pertes) en capital pour l'année.

Il y a, entre autres, deux façons de se départir d'une participation dans une société de personnes:

- a) L'associé vend sa participation à une personne qui est un associé ou qui devient membre de la société de personnes. Le gain ou la perte en capital du vendeur est calculé au moment de la vente. Si le prix de vente n'est pas acquitté en totalité dans l'année, le vendeur peut déduire une réserve pour gain en capital tel que discuté ci-après.
- b) La société de personnes rachète la participation de l'associé. L'associé conserve une participation résiduelle lorsque la société de personnes lui remet le capital dû sur plusieurs années. Dans ce cas, l'associé est réputé ne pas avoir cédé sa participation dans la société de personnes jusqu'à la date du règlement complet de tous ses droits de recevoir des biens de la société de personnes en contrepartie de sa participation. Chaque montant reçu réduit le prix de base rajusté de sa participation. S'il en résulte un prix de base rajusté négatif à la fin de l'exercice de la société de personnes, l'ancien associé aura un gain en capital égal au montant négatif pour son année d'imposition qui comprend la fin d'exercice de la société de personnes. Par la suite, tout montant reçu en contrepartie de sa participation dans la société de personnes au cours de l'exercice de celle-ci

constituera un gain en capital pour l'année d'imposition qui comprend la fin de l'exercice de la société de personnes.

PAIEMENTS À UN ANCIEN ASSOCIÉ EN CONTREPARTIE DES TRAVAUX EN COURS OU DE L'ACHALANDAGE

Les travaux en cours et l'achalandage, comme tous les autres biens d'une société de personnes, sont considérés, aux fins de l'impôt, comme étant la propriété de la société de personnes. Étant donné que l'associé qui quitte la société a contribué à la création de ces biens et que ceux-ci ne sont peut-être pas inscrits dans les comptes de la société de personnes, il est possible d'effectuer un paiement à l'associé à l'égard de ces biens. Ces paiements sont une contrepartie des droits aux biens de la société de personnes de l'ancien associé, compte tenu de sa participation dans la société de personnes, et sont, par conséquent, des paiements de capital tant pour l'ancien associé que pour la société de personnes. Ces paiements s'ajoutent donc au produit de la vente par l'ancien associé de sa participation dans la société de personnes et doivent entrer dans le calcul de tout gain ou de toute perte en capital de l'ancien associé. Les paiements ne sont pas déductibles dans le calcul du revenu de la société de personnes ou des autres associés.

Si la principale activité de la société de personnes est d'exploiter une entreprise au Canada et si tous les membres en conviennent, une partie du revenu futur de la société de personnes peut être attribuée à l'ancien associé. Par exemple, la somme ainsi attribuée peut être calculée proportionnellement à la participation de l'associé aux travaux en cours. Dans ce cas, la somme attribuée constitue un revenu pour l'ancien associé pour l'année civile qui comprend la fin de l'exercice de la société où la somme est attribuée.

RÉSERVE POUR GAIN EN CAPITAL

Lorsqu'une immobilisation est vendue et qu'une fraction du produit de la vente n'est pas due avant la fin de l'année, une fraction raisonnable du gain en capital peut être reportée à des années où le produit de disposition sera effectivement reçu. Au moins un cinquième du gain en capital doit être reconnu dans l'année de la vente et dans chacune des quatre années subséquentes.

RÉGIME ENREGISTRÉ D'ÉPARGNE-RETRAITE (REER)

Le maximum déductible au titre des REER pour une année d'imposition se calcule de la façon suivante:

Le total des montants suivants:

- * les déductions inutilisées au titre des REER du contribuable à la fin de l'année d'imposition précédente,
 - * le moins élevé du plafond REER pour l'année et de 18% du revenu gagné du contribuable pour l'année d'imposition précédente moins le total des montants suivants:
 - * le facteur d'équivalence du contribuable pour l'année d'imposition précédente quant à un employeur,
 - * le montant prescrit quant au contribuable pour l'année,
 - * le facteur d'équivalence rectifié total du contribuable pour l'année,
- MOINS**
- * le facteur d'équivalence pour services passés net du contribuable pour l'année.

Lorsqu'un juge reçoit un traitement aux termes de la Loi sur les juges (juges fédéraux), le montant prescrit, pour les années 1997 à 2004, correspond au moins élevé de 18% du traitement reçu en sa qualité de juge pour l'année précédente moins le montant de réduction du FE (600\$) et le plafond des cotisations déterminées pour l'année précédente. Pour les années 1997 à 2002, le plafond des cotisations déterminées et le plafond REER correspondent à 13 500 \$.

Par conséquent, les juges fédéraux ne se verront pas attribuer, de façon générale, pour ces années, de nouveaux droits de déduction REER.

Le montant qu'un particulier peut contribuer à son REER pour une année donnée est indiqué sur son avis de cotisation de l'année précédente.

PAIEMENT DE L'IMPÔT

L'impôt sur le revenu d'un particulier est retenu sur les salaires et sur les prestations de la plupart des régimes de pensions. L'impôt ainsi retenu est généralement calculé en fonction du revenu total duquel il est déduit.

Un particulier résidant ailleurs qu'au Québec à la fin d'une année d'imposition est tenu de verser des acomptes provisionnels trimestriels si l'impôt fédéral et provincial dont il est redevable après déduction de l'impôt fédéral et provincial retenu à la source est supérieure à 2 000 \$ pour l'année en cours ainsi que pour l'une des deux années d'imposition précédentes. Étant donné que le gouvernement du Québec perçoit directement l'impôt provincial, le seuil de 2 000 \$ est réduit, pour les résidents du Québec, à 1 200 \$ d'impôt fédéral à payer après les retenues d'impôt fédéral.

Un particulier peut déterminer le montant qu'il doit verser à titre d'acomptes provisionnels selon l'une des méthodes prescrites ou il peut verser le montant indiqué sur les avis émis par l'Agence. Un particulier qui verse aux dates requises les montants indiqués sur les avis reçus de l'Agence ne sera pas assujéti aux intérêts ni pénalités sur les versements d'acomptes provisionnels.

DOCUMENTS DE RÉFÉRENCE

L'Agence publie des bulletins qui exposent l'interprétation donnée à certaines dispositions de la Loi. Vous pouvez vous les procurer à votre bureau des services fiscaux ou auprès de la Direction générale des Communications, Agence des douanes et des revenus du Canada, 875, chemin Héron, Ottawa (Ontario) K1A 0L5. Voici la liste de certains bulletins pertinents:

IT-123R6	Transactions mettant en jeu des immobilisations admissibles
IT-172R	Déduction pour amortissement - Année d'imposition des particuliers
IT-172R	Communiqué spécial publié le 13 juin 1986
IT-188R	Vente de créances
IT-188R	Communiqué spécial publié le 26 septembre 1994
IT-220R2	Déduction pour amortissement - Produits de disposition de biens amortissables
IT-220R2	Communiqué spécial publié le 11 février 1994
IT-236R4	Réserves - Disposition de biens en immobilisation
IT-242R	Associés cessant d'être membres d'une société
IT-278R2	Décès d'un associé ou d'un associé qui s'est retiré de la société de personnes
IT-287R2	Vente de biens portés à l'inventaire
IT-313R2	Immobilisations admissibles - Règles applicables lorsque le contribuable cesse d'exploiter une entreprise ou est décédé
IT-338R2	Participation dans une société de personnes - Incidence de l'admission d'un nouvel associé dans la société de personnes ou du départ d'un associé sur le prix de base rajusté.

IT-457R Choix exercé par un membre d'une profession libérale d'exclure de son
revenu toute somme relative au travail en cours

