

L'abolition du régime des immobilisations
admissibles à compter du 1^{er} janvier 2017 :
tout ce que vous devez savoir sur les
nouvelles règles et les règles transitoires

Document mis à jour en date du 3 novembre 2020

© CQFF inc.

TABLE DES MATIÈRES GÉNÉRALES

SECTION A – INTRODUCTION

SECTION B – NOUVELLES RÈGLES À L'ÉGARD DES IMMOBILISATIONS ADMISSIBLES, GÉNÉRALEMENT APPLICABLES À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2017

ANNEXE 1 – LISTE DES DIVERSES MESURES FISCALES AYANT ÉTÉ AJOUTÉES, ABOLIES ET MODIFIÉES POUR TENIR COMPTE DE L'ABOLITION DU RÉGIME DES IMMOBILISATIONS ADMISSIBLES À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2017

BIA

SECTION A

Introduction

© CQFF Inc.

2020

Au fil des ans, la complexité du régime des immobilisations admissibles n'a cessé de s'accroître, et nombre d'intervenants ont laissé entendre que cette complexité pourrait être considérablement réduite si le régime des immobilisations admissibles était remplacé par une nouvelle catégorie de biens amortissables, qui serait assujettie aux règles régissant la déduction pour amortissement (DPA).

Lors du budget fédéral de 2014, le gouvernement a annoncé une consultation publique sur l'élimination du régime des immobilisations admissibles et son remplacement par une nouvelle catégorie de biens amortissables, assujettie aux règles sur la DPA. Ainsi, un bien qui était une immobilisation admissible deviendrait un bien amortissable, et les dépenses et rentrées de fonds qui étaient assujetties aux règles relatives aux immobilisations admissibles seraient prises en compte par les règles visant les biens amortissables et les immobilisations. Selon le gouvernement, cette conversion simplifierait le fardeau lié à l'observation fiscale pour les contribuables touchés.

Un des impacts découlant des règles proposées dans le budget fédéral de 2014 affecte le traitement fiscal du gain (profit) provenant de la vente d'immobilisations admissibles. En vertu des règles applicables en 2016, un tel gain était imposable (à moitié) comme un revenu d'entreprise exploitée activement, alors qu'en vertu des nouvelles règles, il s'agit désormais d'un gain en capital.

Le gouvernement fédéral a reçu plusieurs commentaires de la part des intervenants concernant ces propositions. Certains intervenants ont noté que cette proposition entraînerait l'élimination d'une occasion de report d'impôt qui découle du traitement des gains provenant de la vente d'immobilisations admissibles en tant que revenu d'entreprise exploitée activement. En comparaison, les gains sur la disposition de biens amortissables sont imposés à titre de gains en capital (à un taux plus élevé pour une SPCC, dans l'année où le profit est réalisé). Selon le gouvernement, ce résultat est conforme à l'intention générale de la proposition visant à considérer les immobilisations admissibles comme un type de bien amortissable.

Ainsi, le budget fédéral de 2016 a proposé d'abolir le régime des immobilisations admissibles pour le remplacer par une nouvelle catégorie de biens amortissables offerte aux entreprises (la catégorie 14.1), et de spécifier les règles concernant le transfert des soldes actuels de montants cumulatifs des immobilisations admissibles (MCIA) des contribuables à cette nouvelle catégorie. Ces nouvelles règles sont généralement applicables **depuis le 1^{er} janvier 2017**. La proposition ne prévoit pas modifier les règles applicables en matière de TPS/TVH dans ce domaine. **Le Québec a annoncé**, dans le bulletin d'information 2016-5 du 6 mai 2016, **qu'il s'harmonisait à ces changements**.

L'objectif du présent document est de permettre au lecteur de mieux comprendre les changements annoncés lors du budget fédéral de 2016. Dans un premier temps, nous allons mettre en lumière les nouvelles règles qui sont applicables depuis le 1^{er} janvier 2017, tout en prenant soin de faire un comparatif avec ce qui se faisait en vertu des règles applicables en 2016. Par la suite, nous allons démystifier les nombreuses dispositions transitoires qui s'appliquent à ces changements, tout en nous assurant, lorsque possible, d'accompagner nos explications d'un exemple pratique. Finalement, nous allons aborder certains aspects pratiques qui seront affectés par l'application de ces nouvelles règles, tout en vous fournissant, à l'annexe 1, la liste des mesures fiscales qui ont été modifiées, abolies ou ajoutées à la *Loi de l'impôt sur le revenu du Canada* en raison de ces changements. À la lecture de cette annexe, vous comprendrez que le présent document ne traite pas de certaines situations visées par des modifications législatives particulières (par exemple, celles visant les banques, les sociétés étrangères, etc.), mais en couvre les plus pertinentes à votre pratique.

Bonne lecture,

L'équipe du CQFF

Tous ensemble, nous sommes meilleurs...

Déni de responsabilité

Le présent document ne constitue pas une opinion juridique à l'égard d'une situation particulière.

La matière et les documents de référence qui y sont inclus sont basés sur des lois et pratiques administratives qui sont susceptibles de changement. Pour ces raisons, on ne doit pas utiliser le contenu du présent document comme substitut à des conseils professionnels spécialisés en rapport avec une situation particulière.

SECTION B

Nouvelles règles à l'égard des
immobilisations admissibles,
généralement applicables
à compter du 1^{er} janvier 2017

TABLE DES MATIÈRES

1. SOMMAIRE DES RÈGLES GÉNÉRALES APPLICABLES EN 2016 AUX IMMOBILISATIONS ADMISSIBLES (ACHALANDAGE, LISTES DE CLIENTS, QUOTAS, ETC.)	B-1
2. NOUVELLES RÈGLES APPLICABLES À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2017	B-2
2.1 Une nouvelle catégorie de biens amortissables aux fins de la DPA : bienvenue à la catégorie 14.1	B-2
2.2 Conséquences découlant de la disposition d'un bien de la catégorie 14.1	B-3
2.2.1 Modifications apportées à la définition de « compte de dividendes en capital » relativement à la portion « profit » découlant de la vente d'un bien de la catégorie 14.1	B-3
2.3 Règles spéciales à l'égard notamment de l'achalandage et des frais de constitution	B-4
2.3.1 Nouvelle règle visant les frais de constitution	B-5
2.4 Solde de la FNACC au 1 ^{er} janvier 2017 et amortissement supplémentaire à l'égard des dépenses engagées avant le 1 ^{er} janvier 2017	B-6
2.4.1 Précisions sur l'amortissement supplémentaire de 2 % et sur le seuil d'amortissement minimum de 500 \$ pour les dépenses encourues avant 2017	B-6
2.5 Détermination du coût en capital des biens de la catégorie 14.1 au 1 ^{er} janvier 2017	B-7
2.5.1 Remboursement, après le 31 décembre 2016, d'une aide gouvernementale reçue avant le 1 ^{er} janvier 2017	B-9
2.6 Qu'arrive-t-il si la fin d'année d'imposition du contribuable n'est pas le 31 décembre 2016 et qu'il dispose d'un bien visé par le MCIA avant le 1 ^{er} janvier 2017?	B-10
2.6.1 Possibilité de reporter le gain en capital (ou le revenu d'entreprise) découlant de la disposition survenue avant le 1 ^{er} janvier 2017 lorsque l'année d'imposition ne se termine pas le 31 décembre 2016	B-11
2.7 Dispositions transitoires visant la disposition de biens acquis avant le 1 ^{er} janvier 2017, mais vendus après le 31 décembre 2016	B-12
2.7.1 Attention aux transactions entre personnes ayant un lien de dépendance	B-13
2.7.2 Vente d'un bien ayant été acquis suite à une disposition visée par un report d'impôt	B-14
2.7.3 Règle applicable lors de la disposition de « l'achalandage »	B-15
2.8 Perte refusée et bien fictif créé en vertu du paragraphe 14(12) LIR avant 2017	B-15
2.9 Réduction du gain en capital découlant de la conversion, en 1988, du taux d'inclusion de 50 % à un taux de 75 % aux fins du calcul du MCIA	B-15
2.10 Réduction du gain en capital pour tenir compte du solde des gains exonérés découlant du choix du 22 février 1994	B-17
3. ET MAINTENANT, QUELQUES CONSTATATIONS	B-17

1. SOMMAIRE DES RÈGLES GÉNÉRALES APPLICABLES EN 2016 AUX IMMOBILISATIONS ADMISSIBLES (ACHALANDAGE, LISTES DE CLIENTS, QUOTAS, ETC.)

Les règles fiscales qui s'appliquent en 2016 aux immobilisations admissibles régissent le traitement fiscal accordé à certaines dépenses (dépenses en capital admissible) et à certaines rentrées de fonds (sommes reçues au titre d'immobilisations admissibles) qui ne sont pas par ailleurs prises en compte à titre de revenus et de dépenses d'entreprises ni assujetties aux règles visant les immobilisations (comme les terrains, les bâtisses, la machinerie).

Une dépense en capital admissible (DCA) désigne habituellement une dépense en capital qui est encourue pour acquérir des droits ou des avantages d'une nature incorporelle dans le **but de tirer un revenu d'entreprise**, autre qu'une dépense qui est déductible à titre de dépense de nature courante, ou qui est encourue pour acquérir un bien incorporel amortissable en vertu des règles de la DPA. Les dépenses en capital admissibles comprennent, à titre d'exemple, le coût de l'**achalandage** à l'achat d'une entreprise, de même que le coût de certains biens incorporels, comme les **listes de clients** et les **permis**, les **droits de franchise** et les **quotas agricoles de durée indéfinie**. Ils sont souvent désignés comme des biens en immobilisations admissibles (BIA) ou des intangibles. Conformément au régime des immobilisations admissibles, 75 % des dépenses en capital admissibles sont ajoutées au compte du MCIA à l'égard de l'entreprise, et peuvent être déduites à un taux de 7 % par année, selon la méthode de l'amortissement dégressif. Finalement, la règle du demi-taux ne s'applique pas dans l'année de l'acquisition d'un tel bien.

Exemple 1

Une société qui a acheté, en 2014, une liste de clients pour un montant de 200 000 \$, a ajouté 150 000 \$ dans son MCIA (75 % de 200 000 \$) et a pu amortir, lors de la première année, un montant de 10 500 \$, soit 7 % de 150 000 \$.

Une somme reçue au titre d'immobilisations admissibles désigne généralement une somme reçue au titre d'immobilisations relatives à des droits ou à des avantages incorporels à l'égard d'une entreprise, autre qu'une rentrée de fonds qui est incluse dans le revenu ou dans le produit de disposition d'une immobilisation. C'est le cas, par exemple, de la vente d'une liste de clients. Le régime des immobilisations admissibles prévoit que 75 % des sommes reçues au titre d'immobilisations admissibles sont d'abord appliquées en réduction du MCIA, puis donnent lieu à la récupération de tout amortissement déjà déduit du MCIA. Après récupération de la totalité de l'amortissement déjà déduit, toute rentrée excédentaire (qui correspond à un gain au titre des immobilisations admissibles, c'est-à-dire la portion « profit » découlant de la vente) est incluse dans le revenu tiré d'une entreprise au taux de 50 %, ce qui constitue également le taux d'inclusion s'appliquant aux gains en capital. Pour une société, ce revenu d'entreprise constitue, selon les règles applicables en 2016, un revenu d'entreprise exploitée activement qui peut être admissible au taux réduit d'imposition pour les PME.



- 1 - Ce revenu d'entreprise est généralement obtenu en appliquant un facteur de 2/3 au solde négatif du MCIA, après avoir pris en compte la récupération d'amortissement. Comme ce solde négatif est obtenu après avoir appliqué seulement des proportions de 75 % dans le MCIA (autant lors de l'acquisition que de la disposition), l'application du facteur de 2/3 ramène le résultat à 50 % ($2/3 \times 75 \% = 50 \%$).
- 2 - D'autres règles particulières s'appliquent également aux immobilisations admissibles. Nous allons aborder certaines d'entre elles tout au long du présent document lorsque nous allons traiter des nouvelles règles applicables à compter de 2017.

Exemple 2

La société citée à l'exemple 1 vend, quelques années plus tard (mais avant 2017), sa liste de clients (initialement acquise à un coût de 200 000 \$) pour une somme de 250 000 \$. Le solde du MCIA à ce moment est de 129 735 \$. L'amortissement réclamé au total est de 20 265 \$ (soit 10 500 \$ à l'an 1 et 9 765 \$ à l'an 2). Les conséquences fiscales suivantes découlent de la vente :

- *récupération d'amortissement de 20 265 \$, qui s'ajoute en totalité au revenu d'entreprise;*
- *la portion « profit » de 50 000 \$ (250 000 \$ - 200 000 \$) est imposable à 50 % comme revenu d'entreprise. Ainsi, un montant de 25 000 \$ s'ajoute dans le revenu d'entreprise de la société;*
- *un montant de 25 000 \$ s'ajoute au compte de dividendes en capital de la société, mais seulement le premier jour qui suit la fin d'année d'imposition de celle-ci.*

En suivant à la lettre le libellé des dispositions législatives, il aurait fallu réduire le solde du MCIA d'un montant correspondant à 75 % de 250 000 \$. Ainsi, suite à la vente, le solde du MCIA aurait été de -57 765 \$ (129 735 \$ - 75 % de 250 000 \$). De ce montant négatif, il faut isoler la récupération d'amortissement (20 265 \$), et les 2/3 du solde négatif restant, soit 37 500 \$ (-57 765 \$ + 20 265 \$), sont imposables comme revenu d'entreprise, ce qui donne 25 000 \$ ($2/3 \times 37 500 \$$).

2. NOUVELLES RÈGLES APPLICABLES À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2017

Tel que mentionné précédemment, les nouvelles règles s'appliquent, généralement, **depuis le 1^{er} janvier 2017**. Lorsque ce ne sera pas le cas, nous vous précisons les dates d'application des nouvelles mesures proposées.

2.1 Une nouvelle catégorie de biens amortissables aux fins de la DPA : bienvenue à la catégorie 14.1

Une nouvelle catégorie de biens amortissables aux fins de la DPA a été instaurée. Il s'agit de la **catégorie 14.1**. Les nouvelles dépenses effectuées **à compter du 1^{er} janvier 2017** (qui étaient ajoutées au MCIA à un taux d'inclusion de 75 % en vertu des règles applicables en 2016) seront désormais **incluses à 100 % dans la nouvelle catégorie 14.1**. En raison de cette prise en compte accrue des dépenses (100 % vs 75 %), le **taux d'amortissement annuel** de cette nouvelle catégorie 14.1 s'établira à **5 %** (comparativement à 7 % de 75 % pour le MCIA selon les règles de 2016), **sous réserve d'une règle transitoire, voir à ce sujet la section 2.4**. Pour atteindre l'objectif de simplification, les règles actuelles relatives à la DPA s'appliqueront de manière générale à la catégorie 14.1, ce qui comprend les règles relatives à la récupération d'amortissement, aux gains en capital et à l'amortissement (notamment, la « règle de la demi-année »). Ainsi, la plus-value sera imposée sous forme de gain en capital, alors qu'en 2016, il s'agissait, règle générale, d'un revenu d'entreprise (sous réserve du possible choix actuellement prévu au paragraphe 14(1.01) LIR). Voir la section 2.2 pour d'autres informations.

Notes du CQFF Lors de l'acquisition d'un bien intangible après 2016, l'amortissement de la première année sera donc limité à 2,5 % (5 %, au demi-taux) en vertu de ces nouvelles règles, comparativement à un équivalent de 5,25 % selon les règles applicables en 2016 (7 % de 75 %, pas de demi-taux). Toutefois, pour un bien acquis après le 20 novembre 2018, de nouvelles règles ont pour effet de bonifier le taux applicable pour la première année à 7,5 % (ou même 100 % **au Québec seulement** pour certaines propriétés intellectuelles acquises après le 3 décembre 2018). Nous vous invitons à consulter le tableau 508C du Chapitre A du cartable Mise à jour en fiscalité-2020 pour les comptables (MAJPF, tableau 503C) pour plus de détails sur le taux d'amortissement applicable pour l'année de l'acquisition selon le moment où le bien est acquis.

Exemple 3

Une société qui achète une liste de clients pour un montant de 200 000 \$ en 2020 ajoutera 200 000 \$ au solde de la catégorie 14.1 (et non 150 000 \$, soit 75 % de 200 000 \$) et pourra amortir, lors de la première année, un montant de 15 000 \$, soit 200 000 \$ x 7,5 %. Pour l'année 2, le montant de la DPA (amortissement) sera de 9 250 \$, soit 5 % de 185 000 \$ (200 000 \$ moins la DPA de 15 000 \$ réclamée à l'année 1).

Comme c'est le cas avec les règles du MCIA en vigueur en 2016, chaque entreprise distincte d'un contribuable aura sa propre catégorie 14.1. Mis à part cette exception, **tous les biens visés par la catégorie 14.1 d'une même entreprise s'ajouteront dans une seule et même catégorie 14.1**. Bref, dans l'immense majorité des cas, il n'y aura qu'une seule catégorie 14.1 pour un contribuable donné (qu'il s'agisse d'un particulier ou d'une société).

Voici d'ailleurs ce que précise l'Annexe II du Règlement de l'impôt sur le revenu (RIR) au sujet des biens qui sont à inclure dans la catégorie 14.1.

« Les biens d'un contribuable qui sont relatifs à une entreprise du contribuable et qui, selon le cas :

a) représentent l'achalandage relatif à l'entreprise;

b) étaient des immobilisations admissibles du contribuable immédiatement avant 2017 et lui appartiennent au début du 1^{er} janvier 2017;

c) sont acquis après 2016, sauf s'il s'agit des biens suivants :

(i) les biens tangibles ou corporels,

(ii) les biens qui ne sont pas acquis en vue de tirer un revenu d'entreprise,

(iii) les biens relativement auxquels une somme est déductible (autrement qu'en raison de leur inclusion dans la présente catégorie) dans le calcul du revenu du contribuable provenant de l'entreprise,

(iv) les biens relativement auxquels une somme n'est pas déductible dans le calcul du revenu du contribuable provenant de l'entreprise par l'effet d'une disposition de la Loi (sauf son alinéa 18(1)b)) ou du présent Règlement,

(v) les participations dans les fiducies,

(vi) les participations dans les sociétés de personnes,

(vii) les actions, obligations, débentures, créances hypothécaires, billets, effets et autres biens semblables,

(viii) les intérêts ou, pour l'application du droit civil, les droits, sur les biens visés aux sous-alinéas (i) à (vii), ou les droits d'acquies de tels biens. »

Notes du CQFF Règle générale, les sommes qui s'ajoutaient dans le MCIA avant 2017 constitueront des sommes à inclure dans la catégorie 14.1. L'ARC l'a d'ailleurs confirmé indirectement dans l'interprétation fédérale # 2017-0727041E5.

2.2 Conséquences découlant de la disposition d'un bien de la catégorie 14.1

Comme c'est le cas avec tous les autres biens amortissables, la disposition d'un bien de la catégorie 14.1 pourra entraîner une récupération d'amortissement, un gain en capital ou une combinaison des deux, selon le cas. Les règles applicables à cet égard ne sont pas différentes, pour l'essentiel, de celles qui s'appliquent, par exemple, lors de la disposition d'un bâtiment de la catégorie 1 ou d'un équipement de la catégorie 8.

- Notes du CQFF**
- 1 - Dans l'interprétation fédérale # 2016-0666901E5, l'ARC a mentionné que les règles sur les biens de remplacement ne s'appliqueront pas à un bien de la catégorie 14.1 lorsqu'il s'agit d'une disposition volontaire. En effet, dans un tel cas, ces règles s'appliquent uniquement à un ancien bien d'entreprise et selon la définition prévue au paragraphe 248(1) LIR, un ancien bien d'entreprise doit être un bien immeuble ou réel, caractéristique à laquelle un bien de catégorie 14.1 ne répond pas. Comme cette position de l'ARC empêche le contribuable de faire certains choix à l'égard des biens de remplacement, les mêmes choix ne pourront pas être faits au Québec, puisque le Québec ne permet pas de faire des choix différents de ceux du fédéral dans ce contexte. La réponse de Revenu Québec à la question 18 de la table ronde provinciale du Congrès 2018 de l'APFF confirme d'ailleurs le tout.
 - 2 - Malheureusement, il existe actuellement une anomalie dans la Loi lorsqu'un bien de la catégorie 14.1 a été acquis avant le 1^{er} janvier 2017, mais que celui-ci fait l'objet d'une disposition après 2016 en utilisant les règles du roulement prévu à l'article 85 LIR. Avant 2017, il était possible pour le contribuable de mettre la main sur une contrepartie autre qu'en actions (CAA) équivalente à 4/3 du solde du MCIA. Toutefois, depuis 2017, cette règle a été abolie et la CAA est limitée au montant de la FNACC de la catégorie 14.1, laquelle tient compte, lorsque cela vise des acquisitions antérieures à 2017, que de 75 % de la dépense engagée, sous réserve de l'amortissement déjà réclamé. Il peut donc y avoir jusqu'à 25 % du coût qui ne puisse pas être récupéré sous forme de CAA (soit l'équivalent de 1/3 du solde de la FNACC de la catégorie 14.1). Quelques participants nous ont informés de cette situation après avoir vécu un tel cas en pratique, et nous avons informé le ministère des Finances du Canada de ce résultat incompréhensible et avons eu des discussions avec eux à ce sujet pour trouver des solutions à ce problème. Bien que très pénalisante, vous devez vivre avec cette nouvelle règle qui est actuellement en vigueur, puisqu'aucune règle transitoire n'est prévue pour un tel cas et aucune modification législative n'a encore été annoncée par le ministère des Finances du Canada à cet égard. L'interprétation fédérale # 2017-0688971E5 confirme d'ailleurs cette anomalie. Voir la section 2.7 pour plus de détails.

Par contre, comme il n'existe qu'une seule catégorie 14.1 et que celle-ci est étroitement liée à l'exploitation de l'entreprise, une perte finale en lien avec la catégorie 14.1 ne sera possible que dans le cas où il y aura cessation de l'exploitation de l'entreprise (suite à une vente ou à une cessation des activités). En effet, tant qu'il y aura exploitation d'une entreprise, il y aura toujours la présence d'un bien incorporel non déterminé dans la catégorie 14.1, soit « l'achalandage » (voir l'alinéa 13(34)a) LIR qui répute son existence). La présence de ce bien rendra impossible la réclamation d'une perte finale, puisque la catégorie ne sera pas vide. D'ailleurs, il est spécifiquement prévu à l'alinéa 20(16.1)c) LIR que les règles sur les pertes finales ne sont pas applicables à un bien de la catégorie 14.1 tant qu'il n'y a pas cessation de l'exploitation de l'entreprise.

Notes du CQFF L'achalandage n'est pas défini dans la Loi. Par contre, les tribunaux ont établi qu'il s'agissait d'un actif incorporel non déterminé, qui découle de l'attente de futurs gains et qui est indissociable de l'entreprise à laquelle il se rattache. Ainsi, tant qu'une entreprise est en exploitation, on y retrouvera un achalandage dans la catégorie 14.1, et ce, tel que l'alinéa 13(34)a) LIR le répute.

2.2.1 Modifications apportées à la définition de « compte de dividendes en capital » relativement à la portion « profit » découlant de la vente d'un bien de la catégorie 14.1

Des modifications ont été apportées à la définition de « compte de dividendes en capital » pour tenir compte de l'abolition du régime des immobilisations admissibles et des nouvelles règles applicables à compter de 2017.

Premièrement, il est prévu que les montants qui étaient ajoutés à l'égard de la portion « profit » suite à la vente d'une immobilisation admissible **avant 2017** seront toujours pris en compte, selon le calcul applicable avant 2017, dans le calcul du CDC.

De plus, comme nous l'expliquons à la section 2.6, dans les cas où la fin d'année d'imposition n'était pas le 31 décembre 2016 et qu'un contribuable disposait avant le 1^{er} janvier 2017 d'une immobilisation admissible au cours de cette année d'imposition qui chevauchait 2016 et 2017, un choix permettait au contribuable de considérer la portion « profit » tirée de cette vente comme un revenu d'entreprise. Si ce choix est effectué, le montant ainsi ajouté dans le revenu d'entreprise s'ajoute également dans le calcul du CDC (sous-alinéa c.2(i) de la définition de « compte de dividendes en capital », au paragraphe 89(1) LIR).

Finalement, pour toutes les autres dispositions où un gain en capital sera désormais généré, ce sont les mêmes principes entourant le gain en capital qui s'appliqueront à l'égard de l'ajout du montant au CDC. Ainsi, la portion non

imposable du gain en capital réalisé s'ajoutera au CDC (comme c'est le cas actuellement, à titre d'exemple, lors de la vente d'un bien amortissable) et pourra être « affectée » par la portion non déductible des pertes en capital de la société.



Pour ceux qui voudraient plus d'informations sur le fonctionnement du compte de dividendes en capital (CDC), nous vous invitons à consulter le tableau 522 du Chapitre A du cartable Mise à jour en fiscalité pour les comptables (MAJPF, tableau 514) qui traite de ce sujet.

2.3 Règles spéciales à l'égard notamment de l'achalandage et des frais de constitution

La définition de « biens » aux fins de l'impôt sur le revenu est vaste et englobe notamment un droit de quelque nature qu'il soit. Il en résulte que la plupart, mais pas la totalité, des dépenses en capital admissibles incluses en 2016 dans le MCIA et des sommes reçues au titre d'immobilisations admissibles ont trait à l'acquisition ou à la disposition de biens spécifiques et, par conséquent, donneront lieu à un redressement du solde de la nouvelle catégorie 14.1 lorsque des biens spécifiques seront acquis ou disposés. Ces montants seront également pris en compte dans le calcul de la récupération et des gains visant le bien spécifique.

Des règles spéciales s'appliqueront à l'égard de **l'achalandage ainsi qu'aux rentrées et aux dépenses de fonds qui n'ont pas trait à un bien spécifique** de l'entreprise (comme les frais de constitution d'une société ou certains frais découlant d'une réorganisation) et qui seraient des dépenses en capital admissibles ou des sommes reçues au titre d'immobilisations admissibles conformément à l'actuel régime des immobilisations admissibles applicable en 2016. Ces dépenses et rentrées de fonds seront comptabilisées, à compter du 1^{er} janvier 2017, en rajustant le coût en capital de l'achalandage de l'entreprise. **Chaque entreprise sera réputée avoir un seul achalandage**, même en l'absence d'une dépense au titre de l'acquisition de l'achalandage.

Une dépense **qui n'a pas trait à un bien spécifique de l'entreprise** fera augmenter le coût en capital de l'achalandage de l'entreprise et, par conséquent, le solde de la nouvelle catégorie 14.1. De plus, si un contribuable acquiert de l'achalandage dans le cadre de l'acquisition d'une autre entreprise, et que celle-ci est intégrée à l'entreprise actuelle, alors le contribuable continuera d'avoir un seul bien représentant l'achalandage relatif à l'entreprise en exploitation.

Des conditions précises, prévues aux alinéas a) à e) du paragraphe 13(35) LIR, doivent être remplies pour qu'une dépense soit admissible à titre d'achalandage. Sommairement, le montant ne doit pas représenter le coût d'un bien, ne doit pas être déductible dans le calcul du revenu (dépense courante), ne doit pas être une dépense non déductible (sous réserve de certaines exceptions), ne doit pas être le paiement d'une créance (ou d'un rachat d'actions) et ne doit pas être payé ou à payer à une personne en sa qualité d'actionnaire, d'associé ou de bénéficiaire du contribuable, selon le cas. Le nouveau paragraphe 13(36) LIR prévoit également une exception dans le cas où le paiement découle d'une opération d'achat d'actions.



- 1 - Comme c'est le cas avec les règles actuelles sur le MCIA, la dépense doit avoir un lien avec une entreprise (et non un bien) pour pouvoir être considérée comme un achalandage dans la catégorie 14.1. Au besoin, consulter à nouveau la liste des biens admissibles à la catégorie 14.1 présentée à la fin de la section 2.1.
- 2 - La définition de « bien » au paragraphe 248(1) LIR a d'ailleurs été modifiée à compter de 2017 pour y ajouter l'achalandage.

Une rentrée de fonds qui n'a pas trait à un bien spécifique réduira le coût en capital de l'achalandage de l'entreprise et, par conséquent, le solde de la nouvelle catégorie 14.1, du montant le moins élevé entre le coût en capital de l'achalandage (qui pourrait être nul) et le montant de la rentrée de fonds. Si le montant de la rentrée de fonds est supérieur au coût en capital de l'achalandage, l'excédent sera un gain en capital. Les DPA qui ont déjà été appliquées seront récupérées (récupération d'amortissement) dans la mesure où le montant de la rentrée de fonds est supérieur au solde de la FNACC de la nouvelle catégorie 14.1. Il s'agit ni plus ni moins des mêmes règles qui s'appliquent, par exemple, dans le cas de la vente d'un bien amortissable comme de la machinerie. Voir l'exemple 4 un peu plus loin. Toutefois, comme nous l'avons mentionné à la section 2.2, une perte finale ne surviendra généralement qu'en cas de cessation de l'exploitation de l'entreprise.

Encore une fois, certaines conditions doivent être remplies pour que ces principes s'appliquent. Ainsi, selon les alinéas a) à c) du paragraphe 13(37) LIR, la rentrée de fonds qui affectera la catégorie 14.1 et le coût de l'achalandage ne vise pas une somme incluse par ailleurs dans le calcul du revenu du contribuable, une somme appliquée en réduction du coût ou du coût en capital d'un autre bien ou une somme incluse dans le produit de disposition d'une immobilisation.



- 1 - Contrairement aux règles qui existaient en 2016, lorsqu'un montant sera ajouté à la catégorie 14.1, il faudra être en mesure d'identifier à quel bien il se rapporte. Dans le cas où la dépense en capital ne peut pas être assignée à un bien en particulier, le montant en question fera augmenter le coût en capital de l'achalandage de l'entreprise. Selon la même logique, une rentrée de fonds devra être associée à la disposition d'un bien précis, et en cas

d'absence d'un tel lien entre une rentrée de fonds et un bien, il y aura alors une disposition réputée de l'achalandage. Ces règles sont prévues aux paragraphes 13(34) à (37) LIR.

- 2 - Les règles applicables dans le cas d'une disposition de l'achalandage seront les mêmes que celles applicables lors de la disposition d'un bien amortissable (par exemple, de l'équipement ou un bâtiment), c'est-à-dire qu'il pourra y avoir une récupération d'amortissement et/ou un gain en capital, selon les montants en jeu.
- 3 - Si le coût en capital de l'achalandage est nul, toute somme qui sera reçue par une entreprise à l'égard de cet achalandage ou qui n'est pas attribuable à un bien spécifique créera donc automatiquement un gain en capital en vertu des nouvelles règles, puisqu'aucun coût ne sera attribuable au « bien » vendu.

Exemple 4

Dans le cadre de l'acquisition d'une entreprise par un contribuable, ce dernier acquiert, en 2017, un achalandage au coût de 100 \$. La somme de 100 \$ est incluse dans le calcul de la FNACC de la nouvelle catégorie 14.1 relativement à l'entreprise.

*Après quelques années, le contribuable décide d'élargir son entreprise par l'acquisition d'une nouvelle entreprise. Cette dernière n'est pas exploitée à titre d'entreprise distincte, mais est **intégrée** à l'entreprise existante. Dans le cadre de l'acquisition de la nouvelle entreprise, le contribuable acquiert l'achalandage au coût de 200 \$. Le contribuable est réputé, par l'alinéa 13(34)a) LIR, avoir un seul bien représentant l'achalandage relatif à l'entreprise et, selon l'alinéa 13(34)b) LIR, le coût de ce seul bien s'établit à 300 \$ (100 \$ + 200 \$). De plus, la somme de 200 \$ est incluse dans le calcul de la FNACC de la nouvelle catégorie 14.1 relativement à l'entreprise, ce qui entraîne une FNACC de 300 \$ (à supposer qu'aucune somme n'a été déduite à titre de DPA avant ce moment).*

Après quelques années encore, le contribuable décide de vendre une partie de l'entreprise (par exemple, une division).

Scénario 1

Dans le cadre de la vente, le contribuable tire un produit de la vente de l'achalandage d'un montant de 50 \$. Selon l'alinéa 13(34)c) LIR, le coût de l'achalandage dont il est disposé est de 50 \$, soit le moindre du coût du seul bien représentant l'achalandage relatif à l'entreprise (300 \$) et du produit de disposition de l'achalandage dont il est disposé (50 \$). Il en résulte une réduction de 50 \$ du solde du compte FNACC, pour une FNACC de 250 \$ (à supposer qu'aucune somme n'a été déduite à titre de DPA). Le coût de l'achalandage de l'entreprise résultante est réduit de 50 \$ pour s'établir à 250 \$ (300 \$ - 50 \$).

Scénario 2

Le contribuable tire plutôt un produit de 500 \$ de la vente de l'achalandage. Selon l'alinéa 13(34)c) LIR, le coût de l'achalandage dont il est disposé est de 300 \$ (le moindre du coût du seul bien représentant l'achalandage (300 \$) et du produit de disposition de l'achalandage dont il est disposé (500 \$)). Il en résulte une réduction de 300 \$ du solde du compte FNACC (qui s'établit à zéro) et un gain en capital de 200 \$. De plus, le coût du seul bien représentant l'achalandage relatif à l'entreprise résultante est réduit de 300 \$ pour s'établir à zéro.

Scénario 3

Le contribuable dispose de deux parties de l'entreprise simultanément et tire des produits de 500 \$ des deux dispositions de l'achalandage (dont l'une entraîne un produit de 50 \$ et l'autre, un produit de 450 \$). L'alinéa 13(34)d) LIR permet que le contribuable établisse l'ordre dans lequel l'achalandage fait l'objet d'une disposition pour l'application de l'alinéa 13(34)c) LIR. Si le contribuable établit que la partie de l'achalandage représentant 50 \$ fait l'objet de la première disposition, il en résulte :

- i) *une réduction de 50 \$ du solde du compte FNACC opérée par cette disposition (le coût de l'achalandage restant étant alors de 250 \$);*
- ii) *une réduction supplémentaire de 250 \$ du solde du compte FNACC opérée par la seconde disposition. Cette seconde disposition entraîne également un gain en capital de 200 \$ correspondant à la différence entre le produit de 450 \$ et le coût de 250 \$ du bien représentant l'achalandage restant.*

Le même résultat est obtenu si le contribuable établit que la partie correspondant à 450 \$ fait l'objet de la première disposition, sauf qu'il y a deux gains en capital : le premier de 150 \$ et le second de 50 \$.

Dans les deux situations, si le contribuable continue d'exploiter l'entreprise résultante, le nouveau coût du bien représentant l'achalandage relatif à cette entreprise est nul.

2.3.1 Nouvelle règle visant les frais de constitution

En vertu des règles applicables avant 2017, plusieurs entreprises ont accumulé des soldes relativement petits dans leur MCIA, qui étaient uniquement attribuables à leurs frais de constitution en société. Pour réduire le fardeau lié à l'observation fiscale relativement à ces frais, une déduction distincte sera prévue au titre de ces frais, de sorte que **les premiers 3 000 \$** des dépenses attribuables aux frais reliés à la constitution en société **engagés après 2016**

seront traités comme une dépense courante plutôt que d'être ajoutés à la nouvelle catégorie 14.1. Selon le gouvernement, cela permettra à environ 80 % des entreprises nouvellement constituées en société de déduire le montant intégral de leurs frais de constitution en société au cours de leur première année.



Cette nouvelle règle à l'égard des frais de constitution est prévue à l'alinéa 20(1)b) LIR et s'applique depuis le 1^{er} janvier 2017, à l'égard des dépenses engagées **après 2016**. Avant ce changement, les frais de constitution, peu importe leur montant, n'étaient pas une dépense déductible dans le calcul du revenu et devaient s'ajouter, lorsqu'applicable, au MCIA de la société. Lorsque les frais de constitution excéderont 3 000 \$, seulement l'excédent des premiers 3 000 \$ sera ajouté à la catégorie 14.1, à titre d'achalandage. Pour les frais de constitution qui ont été ajoutés au MCIA avant 2017, ceux-ci seront transférés à la nouvelle catégorie 14.1 même si le solde du MCIA à leur égard est inférieur à 3 000 \$.

Exemple 5

Une nouvelle société est constituée le 15 mars 2020 dans le but d'exploiter une entreprise. Les frais de constitution sont de 2 500 \$. La totalité de cette somme sera déductible en vertu du nouvel alinéa 20(1)b) LIR dans le calcul du revenu d'entreprise de la société. Par contre, si les frais de constitution s'étaient élevés à 4 000 \$, seul un montant de 3 000 \$ aurait été déductible dans le calcul du revenu d'entreprise en vertu de l'alinéa 20(1)b) LIR et l'excédent de 1 000 \$ aurait été ajouté dans le solde de la catégorie 14.1. De plus, comme les frais de constitution ne sont pas rattachés à un bien précis, ce montant serait considéré comme se rapportant à l'achalandage de l'entreprise et augmenterait donc le coût en capital de l'achalandage de 1 000 \$.

2.4 Solde de la FNACC au 1^{er} janvier 2017 et amortissement supplémentaire à l'égard des dépenses engagées avant le 1^{er} janvier 2017

En vertu des nouvelles règles applicables depuis le 1^{er} janvier 2017, le solde du MCIA était calculé, puis transféré à la nouvelle catégorie 14.1 à cette date (**même s'il n'y avait pas de fin d'année d'imposition au 31 décembre 2016**). Le solde d'ouverture de la nouvelle catégorie 14.1 au 1^{er} janvier 2017 à l'égard d'une entreprise était égal au solde à ce moment du MCIA existant pour cette entreprise (que celui-ci soit positif ou négatif). Voir la section 2.6 pour les règles applicables lorsque la société n'a pas une fin d'année au 31 décembre 2016 et qu'elle a disposé, dans l'année d'imposition qui comprend le 1^{er} janvier 2017, d'un bien compris dans le MCIA avant le 1^{er} janvier 2017.

Pour les années d'imposition se terminant avant 2027 (donc généralement pour une période de 10 ans), le taux d'amortissement de la nouvelle catégorie 14.1 sera de 7 % (et non 5 %) à l'égard des dépenses encourues avant le 1^{er} janvier 2017. De plus, un amortissement minimum de 500 \$ (sans toutefois excéder la FNACC) est également prévu à l'égard de ces dépenses. Cet amortissement supplémentaire est prévu au nouveau sous-alinéa 1100(1)c.1)(i) du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (RIR). Voir la section 2.4.1 pour plus de détails sur cet amortissement supplémentaire. Pour les biens acquis après le 31 décembre 2016, rappelons que le taux d'amortissement de la catégorie 14.1 sera cependant de 5 %.



Il n'y aura pas de catégories distinctes à l'égard des biens acquis avant 2017 et ceux acquis après 2016. Il s'agira seulement d'un amortissement supplémentaire de 2 % sur le solde provenant du MCIA. Un suivi doit donc être fait pour distinguer ces montants.

Si la société n'avait pas de fin d'année au 31 décembre 2016, elle ne pouvait pas calculer un amortissement de 7 % à l'égard du MCIA avant de faire le transfert dans la catégorie 14.1 au 1^{er} janvier 2017. Dans le cas où il y avait une fin d'année au 31 décembre 2016, l'amortissement de 7 % pouvait être réclamé pour l'année d'imposition qui se terminait à cette date, avant le transfert vers la catégorie 14.1 en date du 1^{er} janvier 2017.

Exemple 6

Au 1^{er} janvier 2017, le solde du MCIA d'une société est de 129 735 \$. Que la société ait ou non une fin d'année au 31 décembre 2016, le solde de la FNACC de la catégorie 14.1 de la société, au 1^{er} janvier 2017, sera de 129 735 \$. Ce montant pourra être amorti à un taux de 7 % pour toutes les années d'imposition qui se terminent avant 2027 (et avec un minimum de 500 \$ sans toutefois excéder la FNACC, voir la section 2.4.1).

2.4.1 Précisions sur l'amortissement supplémentaire de 2 % et sur le seuil d'amortissement minimum de 500 \$ pour les dépenses encourues avant 2017

Pour permettre l'élimination rapide des petits soldes initiaux, un contribuable pourra déduire au moyen de la DPA, à l'égard des dépenses encourues avant 2017, le montant le plus élevé entre 500 \$ (sans toutefois excéder la FNACC) par année et le montant autrement déductible pour cette année, calculé à un taux de 7 % (plutôt que 5 %). Comme mentionné à la section 2.4, cette déduction supplémentaire de 2 % sera offerte annuellement pour les années d'imposition se terminant **avant 2027**.

Plus précisément, la déduction additionnelle de 2 % sera calculée sur la FNACC de la catégorie au 1^{er} janvier 2017 (donc, le solde qui provient de l'ancien MCIA), déduction faite de toute somme déduite à titre d'amortissement au

cours des années d'imposition antérieures et du triple de toute somme incluse au calcul de la FNACC de la catégorie en application de la disposition d'allègement prévue au paragraphe 13(39) LIR (voir la section 2.7 pour plus de détails sur cette règle qui s'applique lors de la disposition, après 2016, d'un bien qui avait été acquis avant 2017). En d'autres mots, l'amortissement supplémentaire de 2 % semble s'appliquer sur le solde de la FNACC du 1^{er} janvier 2017 qui n'a pas encore été amorti et à l'égard d'un bien qui n'a pas fait l'objet d'une disposition après 2016. Voir l'exemple 7 pour plus de détails.



Règle générale, pour une société ayant une fin d'année d'imposition au 31 décembre, il sera possible, pour une période de 10 ans, d'amortir le solde du MCIA qui a été transféré à la catégorie 14.1 en date du 1^{er} janvier 2017 à un taux de 7 % (plutôt que 5 %), tout en ayant au minimum un amortissement de 500 \$ par année pour cette portion de dépenses (sans toutefois excéder la FNACC de la catégorie). Ces dispositions sont prévues à l'alinéa 1100(1)c.1) du Règlement de l'impôt sur le revenu (RIR). En vertu des règles applicables en 2016, aucun montant minimum n'était prévu à cet égard. Cela permettra d'éliminer rapidement les petits soldes du MCIA, notamment ceux créés par les frais de constitution encourus avant 2017, et ce, pour de très nombreuses PME.

Toutefois, en aucun cas la déduction additionnelle permise pour une année d'imposition ne peut être supérieure à la FNACC de la catégorie au début du 1^{er} janvier 2017 (après l'application des déductions additionnelles pour les années antérieures) ni ne peut faire en sorte que la somme totale déductible pour l'année soit supérieure au solde de la FNACC de la catégorie 14.1 de l'année courante (avant d'appliquer une telle déduction).

Exemple 7

Le solde du MCIA d'une société est de 4 500 \$ au 1^{er} janvier 2017. À cette date, ce montant est transféré dans la nouvelle catégorie 14.1. Pour son année d'imposition se terminant le 31 décembre 2017, la société pourra déduire la plus élevée des sommes suivantes : 500 \$ ou 7 % de 4 500 \$ (315 \$). Ainsi, la société pourra déduire une somme de 500 \$ de l'année d'imposition de la catégorie 14.1 pour son année d'imposition se terminant le 31 décembre 2017.

Pour son année d'imposition se terminant le 31 décembre 2018, le montant d'amortissement sera également de 500 \$, soit la plus élevée des sommes suivantes : 500 \$ ou 7 % de 4 000 \$ (FNACC au 1^{er} janvier 2017 de 4 500 \$ - DPA de 500 \$ de l'année d'imposition 2017), soit 280 \$. La société pourra donc déduire une DPA de 500 \$.

En février 2019, la société a disposé d'une partie du bien spécifique au solde de la FNACC qui existait au 1^{er} janvier 2017. En raison de cette disposition, un montant de 1 000 \$ a été ajouté à la FNACC de la catégorie 14.1 en vertu du paragraphe 13(39) LIR (voir la section 2.7 pour toutes les explications à cet égard). Au 31 décembre 2019, l'amortissement supplémentaire de 2 % se calculera sur le montant suivant :

Le solde de la FNACC au 1^{er} janvier 2017 de 4 500 \$ - amortissement réclamé au cours des années d'imposition antérieures (2 x 500 \$) – 3 x 1 000 \$ (montant ajouté à la FNACC en vertu du paragraphe 13(39) LIR), pour un solde de 500 \$. L'amortissement de 7 % s'appliquera donc uniquement sur un montant de 500 \$. Toutefois, comme un amortissement minimal de 500 \$ est prévu, la DPA sera donc de 500 \$.

En 2020, aucune DPA supplémentaire ne sera disponible, car tout le solde de la FNACC au 1^{er} janvier 2017 a été soit amorti, soit disposé.

2.5 Détermination du coût en capital des biens de la catégorie 14.1 au 1^{er} janvier 2017

Nous avons vu à la section 2.4 que le solde du MCIA devenait le solde de la FNACC de la catégorie 14.1 au 1^{er} janvier 2017. Or, afin de déterminer, **lors d'une éventuelle disposition** le 1^{er} janvier 2017 ou par la suite, les conséquences attribuables à la disposition des biens qui font partie de la catégorie 14.1 (récupération d'amortissement et gain en capital), il faudra établir pour chacun de ces biens leur coût en capital. Il faudra commencer par établir le coût en capital total de tous les biens de la catégorie, et par la suite, attribuer à chaque bien de la catégorie un coût en capital qui lui sera spécifique.



Bien qu'en théorie, il serait préférable d'avoir en main toutes les informations à l'égard du coût en capital des biens de la catégorie 14.1 dès leur transfert en date du 1^{er} janvier 2017, la réalité est que cette information (souvent difficilement accessible) fera généralement l'objet de recherches et de retraçages uniquement lorsqu'un bien sera disposé et que celle-ci deviendra essentielle à l'établissement des conséquences fiscales découlant de la disposition du bien. Dans le cas de la disposition partielle de quotas de lait, l'ARC a indiqué, dans l'interprétation fédérale # 2016-0660861E5 du 9 novembre 2016, qu'il faudra, règle générale, utiliser le coût moyen de tous les quotas acquis, car il s'agit, dans la plupart des cas, de biens que l'on ne peut distinguer les uns des autres.

Coût en capital de tous les biens de la catégorie 14.1

Selon l'alinéa 13(38)a) LIR, le coût en capital total des biens compris dans la catégorie 14.1 au 1^{er} janvier 2017 est réputé, de façon générale, correspondre aux 4/3 du total du montant qui aurait été le solde positif éventuel du compte

MCIA au début de cette date et des sommes déjà demandées au titre de l'amortissement qui n'ont pas été récupérées avant cette date. Voir l'exemple 8, un peu plus loin, pour comprendre cette mécanique.

La formule prévue dans la LIR à cet égard est la suivante : $4/3 \times (A + B + C)$.

L'élément A représente le **solde positif éventuel du MCIA** du contribuable relativement à l'entreprise au début du 1^{er} janvier 2017. Le solde positif du compte FNACC du contribuable au 1^{er} janvier 2017 est égal au solde positif de son compte MCIA au 1^{er} janvier 2017.

L'élément B est généralement égal au montant des **déductions effectuées dans le passé sur le compte MCIA (amortissement)** et qui n'ont pas fait l'objet d'une récupération d'amortissement (inclusion au revenu) avant ce moment (dans le cadre d'une disposition).

L'élément C représente le **solde négatif éventuel du MCIA** du contribuable relativement à l'entreprise au début du 1^{er} janvier 2017. Règle générale, **il y aura une valeur à l'élément C uniquement lorsque la fin de l'année d'imposition de la société n'est pas le 31 décembre 2016 et qu'il y a eu disposition d'un BIA avant le 1^{er} janvier 2017** dans l'année d'imposition qui chevauche le 31 décembre 2016. Voir la section 2.6 pour plus de détails lorsque la fin d'année n'est pas le 31 décembre 2016 et que le contribuable a disposé d'un BIA avant le 1^{er} janvier 2017 dans l'année d'imposition qui chevauche le 31 décembre 2016. Ce solde tient également compte d'un rajustement à effectuer en vertu de l'alinéa 13(38)d) LIR, tel qu'expliqué à la section 2.6. Vous constaterez également que l'élément C pourrait aussi correspondre à une éventuelle récupération d'amortissement, si aucun nouveau montant n'est ajouté dans le calcul de la FNACC de la catégorie 14.1 avant la fin de l'année d'imposition qui comprend le 1^{er} janvier 2017.

Coût en capital de chaque bien de la catégorie 14.1, autre que l'achalandage

Le coût en capital de chaque bien, autre que l'achalandage, doit être déterminé avant que le coût en capital de l'achalandage ne puisse être déterminé. Il est prévu que le contribuable peut établir l'ordre dans lequel est déterminé le coût en capital de chaque bien autre que le bien représentant l'achalandage (sous-alinéa 13(38)b)(i) LIR).

Le coût en capital d'un bien donné qui n'est pas de l'achalandage est réputé être égal à la dépense en capital admissible du contribuable (le coût d'origine du bien) ou, s'il est moins élevé, à l'excédent du coût en capital total de la catégorie (calculé selon l'alinéa 13(38)a) LIR, voir l'exemple un peu plus bas), sur le total des sommes dont chacune représente le coût en capital d'un bien qui est déterminé avant que ne le soit le coût en capital du bien donné (donc, en respectant l'ordre établi par le contribuable).

Notes du CQFF

L'alinéa 13(42)a) LIR prévoit un ajustement spécifique aux situations où le bien a fait l'objet d'une transaction entre personnes ayant un lien de dépendance avant 2017. Dans pareilles circonstances, le montant qui était ajouté au MCIA (avant 2017) était réduit de la moitié du gain réalisé par le vendeur. Pour compenser cette absence dans le calcul du coût en capital du bien, il est prévu que les 4/3 de ce montant non inclus au MCIA s'ajouteront au coût en capital du bien visé, mais pas à la FNACC. Pour les fiscalistes, ce montant non inclus au MCIA est la réduction selon l'élément A de la formule figurant à la définition de « montant cumulatif des immobilisations admissibles » au paragraphe 14(5) LIR. Il s'agit ni plus ni moins de la même règle que celle prévue à l'alinéa 13(7)e) LIR à l'égard des biens amortissables, lorsqu'il y a une transaction entre personnes ayant un lien de dépendance et qu'un gain en capital en découle. La FNACC de l'acquéreur correspond alors au coût en capital du vendeur, auquel s'ajoute 50 % du gain en capital réalisé au moment de la vente, alors que le coût du bien (pour calculer le gain en capital éventuel) correspond plutôt au prix réellement payé.

Coût en capital de l'achalandage

Règle générale, après avoir déterminé le coût en capital de chacun des biens autres que l'achalandage, l'excédent du coût en capital total de la catégorie, sur le total des sommes représentant le coût en capital de chacun des biens autre que l'achalandage, représente le coût en capital de l'achalandage (sous-alinéa 13(38)b)(iii) LIR).

Solde de la FNACC et amortissement censé pris

Comme nous l'avons mentionné à la section 2.4, le solde du MCIA au 1^{er} janvier 2017, que celui-ci soit positif ou négatif, sera transféré à la FNACC de la catégorie 14.1. Évidemment, il n'y aura pas de solde négatif à transférer si la fin de l'année d'imposition du contribuable est le 31 décembre 2016. La différence entre le coût en capital total établi pour tous les biens de la catégorie en vertu des règles expliquées à la présente section et le solde du MCIA au 1^{er} janvier 2017 (que celui-ci soit positif ou négatif) sera de l'amortissement censé pris, ce qui a pour effet de réduire le solde de la FNACC de la catégorie 14.1 à un montant équivalent à celui du solde du MCIA au 1^{er} janvier 2017 (alinéa 13(38)c) LIR).

Notes du CQFF

Comme nous l'avons mentionné au début de la présente section, la détermination du coût en capital total et la répartition du coût en capital de chaque bien présent dans la catégorie 14.1 sont pertinentes seulement aux fins du calcul du gain

en capital et de la récupération d'amortissement advenant une disposition. Il n'est pas nécessaire de faire cet exercice pour déterminer le montant de la dépense d'amortissement de la catégorie 14.1 après le 1^{er} janvier 2017.

Exemple 8

Au 1^{er} janvier 2017, le solde du MCIA d'une société est de 129 735 \$. Comme nous l'avons vu précédemment, ce montant est transféré dans la FNACC de la catégorie 14.1 (voir la mécanique de calcul à la fin de cet exemple). Avant le 1^{er} janvier 2017, un montant de 20 265 \$ a été réclamé comme amortissement dans le MCIA et aucune récupération d'amortissement n'a été réalisée suite à la disposition d'un bien avant 2017. Le **coût en capital total des biens de la catégorie 14.1** est donc de 200 000 \$, soit le résultat du calcul suivant :

$4/3 \times (A + B - C)$, où

A est égal à 129 735 \$, soit le solde positif du MCIA au 1^{er} janvier 2017 (avant le transfert)

B est égal à 20 265 \$, soit l'amortissement déjà réclamé avant 2017 sur le MCIA (qui n'a jamais fait l'objet d'une récupération d'amortissement)

C'est égal à 0 \$ (voir la section 2.6 pour plus de détails sur les situations où un contribuable peut avoir un montant à cet élément C).

Le coût en capital de 200 000 \$ devra par la suite être réparti entre chacun des biens qui sont désormais inclus dans la catégorie 14.1. Nous allons regarder 4 scénarios possibles (qui sont distincts l'un de l'autre) :

- 1) La société a une liste de clients acquise pour un coût de 200 000 \$: le coût en capital de cette liste de clients sera de 200 000 \$ et aucun coût en capital ne sera attribué à l'achalandage.
- 2) La société a une liste de clients acquise pour un coût de 250 000 \$: le coût en capital de cette liste de clients sera limité à 200 000 \$ (moins de 250 000 \$ et 200 000 \$) et aucun coût en capital ne sera attribué à l'achalandage.



Cette situation suppose qu'il y a probablement eu une disposition partielle de la liste de clients effectuée dans les années antérieures, ce qui explique le coût en capital moindre que le coût d'acquisition.

- 3) La société a une liste de clients acquise pour un coût de 150 000 \$: le coût en capital de la liste de clients sera de 150 000 \$ et la différence de 50 000 \$ (coût en capital de la catégorie de 200 000 \$ - coût en capital de la liste de clients de 150 000 \$) sera le coût en capital de l'achalandage.
- 4) La société a une liste de clients acquise pour 85 000 \$ et un brevet acquis pour 125 000 \$. La société fait le choix de déterminer le coût en capital de la liste de client en premier. Le coût en capital de la liste de client sera de 85 000 \$ (le moins du prix payé pour la liste de clients (85 000 \$) et le coût en capital de la catégorie (200 000 \$)). Quant au brevet, son coût en capital sera de 115 000 \$, soit le moins du prix payé pour le brevet (125 000 \$) et de l'excédent du coût en capital de la catégorie non attribué à un autre bien (200 000 \$ - 85 000 \$ = 115 000 \$). Le coût en capital de l'achalandage sera nul.



Si la société avait choisi d'attribuer le coût en capital au brevet en premier, celui-ci aurait été de 125 000 \$, alors que le coût en capital de la liste de clients aurait été de 75 000 \$. Le coût en capital de l'achalandage serait toujours de 0. L'ordre d'attribution pourrait avoir un impact si le contribuable envisage la vente prochaine d'un des biens de la catégorie 14.1.

La différence entre le coût en capital de la catégorie 14.1 (200 000 \$ dans notre exemple) et le solde du MCIA au 1^{er} janvier 2017 (129 735 \$) est de l'amortissement censé pris, soit un montant de 70 265 \$. Cela a comme effet de réduire le solde de la FNACC à 129 735 \$ (200 000 \$ - 70 265 \$). Voir cependant la section 2.7 pour un calcul spécial à effectuer lors de la disposition éventuelle d'un bien pour éviter une surestimation importante de la récupération d'amortissement.

2.5.1 Remboursement, après le 31 décembre 2016, d'une aide gouvernementale reçue avant le 1^{er} janvier 2017

Le nouveau paragraphe 13(7.41) LIR prévoit que, si un contribuable a remboursé, après le 31 décembre 2016, une aide gouvernementale qui a été déduite de ses dépenses en capital admissibles avant le 1^{er} janvier 2017 et qu'il n'a pas cessé d'exploiter une entreprise, le montant du remboursement est considéré avoir été remboursé immédiatement avant le 1^{er} janvier 2017 aux fins de l'établissement du coût en capital de la catégorie et du bien.

De plus, même si l'ajout au coût en capital se fait rétroactivement au moment qui est immédiatement avant le 1^{er} janvier 2017, aucune dépense pour amortissement ne peut être réclamée à l'égard de l'aide gouvernementale remboursée avant l'année d'imposition au cours de laquelle l'aide a effectivement été remboursée. Cette dernière précision est prévue au paragraphe 13(7.42) LIR. Ainsi, si la société rembourse une aide reçue en 2016 lors de son année d'imposition 2018, le coût en capital du bien de la catégorie 14.1 et la FNACC de la catégorie seront ajustés

à la hausse rétroactivement au 1^{er} janvier 2017, mais c'est seulement en 2018 (l'année où le remboursement a eu lieu) que de l'amortissement pourra être demandé sur cette « augmentation » de la FNACC.

Notes du
CQFF

Il est prévu à l'alinéa 13(42)d) LIR que le paragraphe 13(7.1) LIR (réduction du coût en capital d'un bien) ne s'applique pas à un montant d'aide qu'un contribuable a reçu ou est en droit de recevoir avant 2017 relativement à un bien qui était une immobilisation admissible avant 2017. Le paragraphe 13(7.1) LIR s'appliquera seulement aux biens inclus dans la catégorie 14.1, qui ont été acquis après 2016, ou lorsque l'aide en question aura été reçue (ou en droit de recevoir) après 2016.

2.6 Qu'arrive-t-il si la fin d'année d'imposition du contribuable n'est pas le 31 décembre 2016 et qu'il dispose d'un bien visé par le MCIA avant le 1^{er} janvier 2017?

Des mesures prévues au paragraphe 13(38) LIR visent à s'assurer, sous réserve de certains choix à faire, que les dispositions effectuées avant le 1^{er} janvier 2017 soient visées par les règles relatives aux immobilisations admissibles. **Ces règles s'appliquaient uniquement aux sociétés qui n'avaient pas une fin d'année d'imposition au 31 décembre 2016**, donc pour une année d'imposition qui chevauchait les années civiles 2016 et 2017. Ces règles s'appliquaient également aux sociétés de personnes qui n'avaient pas une fin d'année au 31 décembre 2016 (voir la question 11 de la table ronde sur la fiscalité fédérale du Congrès 2017 de l'APFF).

Si une année d'imposition d'un contribuable chevauche les années civiles 2016 et 2017 (de sorte qu'aucune année d'imposition ne se termine à la fin de 2016), le contribuable est réputé avoir disposé, pour cette année d'imposition, d'une immobilisation relative à l'entreprise, duquel en découlera un **gain en capital** (et non un revenu d'entreprise) à l'égard de la portion « profit » réalisé suite à une disposition effectuée avant le 1^{er} janvier 2017.

Notes du
CQFF

Il est prévu au sous-alinéa 13(38)d)(v) LIR que si la portion « profit » découle de la disposition d'un bien agricole ou de pêche admissible avant le 1^{er} janvier 2017, ce gain en capital est réputé être attribuable à la disposition d'un bien agricole ou de pêche admissible, qui donne droit à l'exonération du gain en capital de 1 million \$.

Ainsi, plutôt que de se retrouver avec un revenu d'entreprise (sur la portion « profit » imposable à 50 %), le contribuable réaliserait un gain en capital. Toutefois, il est possible pour le contribuable de **faire un choix** afin que l'inclusion dans le revenu à l'égard de ladite disposition soit un **revenu d'entreprise et non un gain en capital**. Ce choix, prévu au sous-alinéa 13(38)d)(iii) LIR, devait être présenté dans une lettre acheminée à l'ARC au plus tard à la date d'échéance de production qui lui est applicable pour l'année donnée.

Notes du
CQFF

- 1 - Tel que précisé par l'ARC dans l'interprétation fédérale # 2016-0669721C6, pour profiter de ce choix, il est nécessaire que le contribuable ait engagé une dépense admissible relativement à une entreprise. Ainsi, dans le cas où la vente vise de l'achalandage développé à l'interne pour lequel il n'y a eu aucun coût, le choix prévu au paragraphe 13(38) LIR sera néanmoins possible si d'autres dépenses admissibles ont été engagées relativement à l'entreprise. Comme à peu près toutes les sociétés ont engagé des frais de constitution lors de leur création, pourvu qu'il s'agisse de frais liés à l'entreprise vendue, cela ne devrait donc pas causer de problème de pouvoir effectuer ce choix « temporaire » dans l'immense majorité des situations en pratique. Cela a d'ailleurs été confirmé par l'ARC dans les interprétations fédérales # 2016-0680141E5 et # 2016-0680071E5.
- 2 - Un tel choix pourrait avoir une certaine importance notamment dans le calcul du solde du compte de dividendes en capital (solde du CDC), étant donné que le gain en capital non imposable doit être réduit du montant des pertes en capital non déductibles, alors que la portion non imposable du revenu d'entreprise, lors de la vente d'un BIA, ne subit, règle générale, aucune réduction lors du calcul du solde du CDC. De plus, comme nous l'expliquons à la section 3, un gain en capital imposable dans une SPCC fera généralement perdre une occasion de report d'impôt au contribuable.

Une telle disposition avant le 1^{er} janvier 2017 avait également des conséquences sur le calcul du MCIA permettant d'établir le coût en capital des biens de la catégorie 14.1 et la FNACC de celle-ci au 1^{er} janvier 2017. En effet, le sous-alinéa 13(38)d)(i) LIR prévoit que, pour l'application de la formule figurant à l'alinéa 13(38)a) LIR (l'élément C de la formule présentée à la section 2.5), le MCIA relativement à une entreprise est additionné des 3/2 de la portion « profit » qui serait à inclure dans le calcul du revenu (le 50 % imposable). L'effet de ce sous-alinéa est en fait de réduire le solde négatif du MCIA pour tenir compte de tout gain en capital imposable (ou de toute inclusion au revenu d'entreprise si le choix à cet effet est effectué) suite à la disposition survenue avant le 1^{er} janvier 2017. Voir l'exemple suivant qui aide à la compréhension de cette situation particulière (et plutôt technique).

Exemple 9

Une société a acquis une liste de clients pour 100 000 \$ en 2014. La société a disposé de la liste de client en novembre 2016, pour un montant de 160 000 \$. La fin d'année d'imposition de la société est le 31 mars 2017. Immédiatement avant la vente, le solde du MCIA de la société était de 65 000 \$ (inclusion de 75 % de 100 000 \$ au MCIA et amortissement réclamé de 10 000 \$).

Lors de la vente en novembre 2016, le solde du MCIA est réduit d'un montant correspondant à 75 % du produit de disposition, soit 120 000 \$ (75 % de 160 000 \$). Le solde du MCIA au 31 décembre 2016 est donc de (55 000 \$), un solde négatif obtenu par le calcul suivant : 65 000 \$ - 120 000 \$.

Première conséquence :

Aux fins des nouvelles règles prévues au paragraphe 13(38) LIR, la société est réputée avoir réalisé un gain en capital imposable de 30 000 \$ (50 % de : 160 000 \$ - 100 000 \$). Par contre, il est possible pour la société de faire le choix que ce montant soit plutôt considéré comme un revenu d'entreprise et non un gain en capital. Ce montant sera imposable dans l'année d'imposition qui se termine le 31 mars 2017.

Deuxième conséquence :

Afin de calculer le solde du MCIA au 1^{er} janvier 2017, un ajustement devra être effectué pour tenir compte du montant qui sera éventuellement inclus au revenu de la société à titre de profit sur disposition d'un BIA (effectuée avant le 1^{er} janvier 2017). Ainsi, il faudra ajouter dans le solde du MCIA, 3/2 de la portion « profit » imposable pour la société. Ainsi, un montant de 45 000 \$ (3/2 x 30 000 \$) sera ajouté au MCIA au 1^{er} janvier 2017, de sorte que le solde négatif du MCIA ne sera que de 10 000 \$ (-55 000 \$ + 45 000 \$). Ce montant correspondra donc à l'élément C de la formule présentée à la section 2.5. Le coût en capital de la catégorie sera donc le suivant :

$4/3 \times (A + B + C)$, soit $4/3 \times (0 + 10\,000\ \$ - 10\,000\ \$)$, ce qui donne 0.

Ce résultat est logique, puisque dans notre exemple, il n'y a plus de bien dans la catégorie, autre que l'achalandage.

Troisième conséquence :

Dans le calcul de la FNACC de la catégorie, il faudra tenir compte du solde négatif du MCIA. Ainsi, la FNACC de la catégorie 14.1 sera de -10 000 \$ et cela pourrait entraîner une récupération d'amortissement si aucun bien de la catégorie 14.1 n'est acquis entre le 1^{er} janvier 2017 et la date de la fin d'année d'imposition (soit le 31 mars 2017).

2.6.1 Possibilité de reporter le gain en capital (ou le revenu d'entreprise) découlant de la disposition survenue avant le 1^{er} janvier 2017 lorsque l'année d'imposition ne se termine pas le 31 décembre 2016

Il est possible pour un contribuable de reporter le gain en capital imposable (ou le revenu d'entreprise, s'il a fait le choix prévu à cet effet) si, au plus tôt le 1^{er} janvier 2017 et au cours de l'année d'imposition qui comprend cette date (donc qui ne se termine pas le 31 décembre 2016), le contribuable acquiert un bien compris dans la catégorie 14.1 relativement à l'entreprise ou est réputé acquérir l'achalandage relatif à l'entreprise (voir la section 2.3). Si le contribuable en fait le choix (prévu au sous-alinéa 13(38)d)(iv) LIR), la somme du gain en capital imposable (ou du revenu d'entreprise) est réduite du moindre de la somme du gain en capital imposable (ou du revenu d'entreprise) ou de la moitié du coût en capital du bien ou de l'achalandage acquis. Pour tenir compte de la réduction de la somme du gain en capital imposable ou du revenu d'entreprise, le coût en capital du bien ou de l'achalandage acquis sera aussi réduit du double de la somme de la réduction.

Pour faire ce choix, le contribuable doit présenter une lettre à l'ARC au plus tard à la date d'échéance de production qui lui est applicable pour l'année donnée.

Exemple 10

En reprenant les mêmes paramètres que l'exemple 9, voici ce qui pourrait arriver si la société acquiert un nouveau bien de la catégorie 14.1 avant sa fin d'année d'imposition au 31 mars 2017, pour un coût de 75 000 \$.

Si la société en fait le choix dans les délais prévus, la portion « profit » de 30 000 \$ à ajouter au revenu sera réduite de 30 000 \$ (donc en totalité), soit le moindre de 30 000 \$ ou de la moitié du coût en capital du bien acquis (50 % de 75 000 \$ = 37 500 \$). Ainsi, dans cet exemple-ci, comme le nouveau bien acquis à un coût qui excède le double de la portion « profit », il serait possible d'annuler en totalité cette inclusion au revenu. De plus, le coût en capital du bien acquis ne serait pas de 75 000 \$, mais plutôt de 15 000 \$ (75 000 \$ - 60 000 \$, puisqu'il serait réduit du double de la somme non incluse au revenu (30 000 \$ x 2 = 60 000 \$)).

La FNACC de la catégorie 14.1 passerait, pour sa part, de -10 000 \$ à 5 000 \$ (-10 000 \$ + 15 000 \$). Le montant de 15 000 \$ représente le coût en capital révisé du bien acquis. Ainsi, dans notre exemple, la société reporterait l'imposition de la portion « profit », mais aussi de la récupération d'amortissement, puisque le solde de la catégorie à la fin de l'année est désormais positif.



Le 29 juillet 2019, le ministère des Finances du Canada a publié une lettre de réconfort (« comfort letter ») dans laquelle il est indiqué qu'ils vont recommander une modification législative dans laquelle il sera prévu que si une disposition d'un BIA a eu lieu avant le 22 mars 2016, mais que des montants supplémentaires seront payables plus tard après 2016, mais avant 2024 sous réserve de certaines conditions prévues à l'entente originale, le contribuable pourra faire un choix

d'appliquer le traitement fiscal en vigueur avant 2017 (soit le traitement de revenu d'entreprise à 50 % de taux d'inclusion).

2.7 Dispositions transitoires visant la disposition de biens acquis avant le 1^{er} janvier 2017, mais vendus après le 31 décembre 2016

Notes du
CQFF

Les sections 2.7 à 2.7.3 couvrent des règles transitoires à l'égard de biens acquis avant 2017, mais vendus après 2016, de façon à s'assurer de résultats logiques étant donné que le MCIA fonctionnait en utilisant un pourcentage de 75 % alors que la catégorie 14.1 fonctionne avec un plein taux de 100 %.

Comme nous l'avons expliqué précédemment, à compter du 1^{er} janvier 2017, le solde du MCIA deviendra, règle générale, la FNACC de la catégorie 14.1. De plus, comme nous l'avons vu à la section 2.5, le coût en capital d'un bien demeurera, règle générale, le coût d'origine du bien en question.

Or, en vertu des règles applicables avant 2017 lors de l'acquisition d'un BIA, seulement 75 % du coût d'acquisition s'ajoutait dans le MCIA. Ainsi, sans les règles transitoires expliquées à la présente section, on pourrait se retrouver avec une récupération d'amortissement excessive lors de la disposition d'un bien après 2016 et qui a été acquis avant 2017, comme le montre l'exemple suivant.

Exemple 11

Reprenons les données de l'exemple 8. Au 1^{er} janvier 2017, le solde du MCIA d'une société est de 129 735 \$. Comme nous l'avons vu précédemment, ce montant est transféré dans la FNACC de la catégorie 14.1 à ce moment. Avant le 1^{er} janvier 2017, un montant de 20 265 \$ a été réclamé comme amortissement dans le MCIA et aucune récupération d'amortissement n'a été réalisée suite à la disposition d'un bien avant 2017. Le coût en capital total des biens de la catégorie est donc 200 000 \$, soit le résultat du calcul suivant :

$$4/3 \times (A + B - C), \text{ où}$$

A est égal à 129 735 \$, soit le solde positif du MCIA au 1^{er} janvier 2017 (avant le transfert)

B est égal à 20 265 \$, soit l'amortissement déjà réclamé avant 2017 sur le MCIA

C est égal à 0 \$.

*En supposant que la totalité du coût en capital de 200 000 \$ soit attribuable à la liste de clients, voici ce qui aurait pu survenir, après 2016, si la liste de clients était vendue pour 200 000 \$, **sans l'application des règles transitoires**.*

Aucun gain en capital n'en découlerait, puisque le produit de disposition est égal au coût en capital de la liste de clients.

*Aux fins du calcul de la récupération d'amortissement, la FNACC est actuellement de 129 735 \$ et le moindre du coût en capital ou du produit de disposition est de 200 000 \$. Ainsi, il en découlerait une récupération d'amortissement de 70 265 \$. Or, comme nous l'avons mentionné un peu plus haut dans le présent exemple, l'amortissement déjà réclamé sur le MCIA est seulement de 20 265 \$. Ainsi, dans notre exemple, **sans les règles transitoires**, il y aurait une surévaluation de 50 000 \$ à l'égard de la récupération d'amortissement.*

Pour éviter les conséquences fâcheuses illustrées dans l'exemple précédent, certaines règles sont prévues afin d'apporter des ajustements au solde de la FNACC de la catégorie 14.1. Elles sont prévues aux paragraphes 13(39) et 13(40) LIR. Ces règles ont pour objectif de compenser le fait que 75 % du coût d'acquisition a été originalement ajouté dans le MCIA avant 2017, alors que la totalité du produit de disposition ou du coût en capital viendra réduire le solde de la FNACC lors d'une disposition éventuelle.

Notes du
CQFF

Malheureusement, il existe actuellement une anomalie dans la Loi lorsqu'un bien de la catégorie 14.1 a été acquis avant le 1^{er} janvier 2017, mais que celui-ci fait l'objet d'une disposition après 2016 en utilisant les règles du roulement prévu à l'article 85 LIR. Avant 2017, il était possible pour le contribuable de mettre la main sur une contrepartie autre qu'en actions (CAA) équivalente à 4/3 du solde du MCIA. Toutefois, depuis 2017, cette règle a été abolie et la CAA est limitée au montant de la FNACC de la catégorie 14.1, laquelle tient compte, lorsque cela vise des acquisitions antérieures à 2017, que de 75 % de la dépense engagée, sous réserve de l'amortissement déjà réclamé. Il peut donc y avoir jusqu'à 25 % du coût qui ne puisse pas être récupéré sous forme de CAA. Quelques participants nous ont informés de cette situation après avoir vécu un tel cas en pratique, et nous avons informé le ministère des Finances du Canada de ce résultat incompréhensible. En réponse à une question soumise par le CQFF lors du Congrès 2018 de l'APFF, un représentant du ministère des Finances du Canada a mentionné qu'ils se penchent actuellement sur la question et nous avons même eu des discussions avec eux pour les aider à élaborer une solution à ce problème. Il reste donc à voir si des changements seront bientôt apportés à cette règle. Bien que très pénalisante, vous devez vivre avec cette nouvelle règle qui est en vigueur, puisqu'aucune règle transitoire n'est actuellement prévue pour un tel cas. L'interprétation fédérale # 2017-0688971E5 confirme d'ailleurs cette anomalie.

Le paragraphe 13(39) LIR permet donc à un contribuable d'ajouter à la FNACC de la catégorie 14.1 un montant qui correspond, règle générale, au moins élevé des trois montants suivants : 1) le quart du produit de disposition du bien, 2) le quart du coût en capital du bien et 3) l'un des montants visés aux alinéas 13(39)a) à e) LIR (voir un peu plus loin).



- 1 - Cet ajustement fera en sorte qu'au net, seulement 75 % du moindre du produit de disposition ou du coût du bien viendra réduire le solde de la catégorie 14.1.
- 2 - Nous expliquons plus loin les différents montants visés par les alinéas 13(39)a) à 13(39)d) LIR. L'alinéa 13(39)e) LIR prévoit pour sa part que pour les cas qui ne sont pas visés aux alinéas a) à d), le montant sera de 0.

D'abord, il faut préciser que le paragraphe 13(39) LIR ne s'applique pas si la disposition fait l'objet d'un report d'impôt en vertu de certaines règles précises. Il s'agit des règles prévues aux paragraphes 24(2) LIR (transfert d'une entreprise à un conjoint), 70(5.1) LIR (transfert au décès), 73(3.1) LIR (transfert entre vifs de biens agricoles ou de pêche à un enfant), 85(1) LIR (roulement à une société), 88(1) LIR (liquidation d'une filiale détenue à plus de 90 %), 98(3) ou (5) LIR (cessation d'une société de personnes), 107(2) LIR (distribution par une fiducie personnelle) ou 107.4(3) LIR (disposition admissible d'un bien en faveur d'une fiducie).

Lorsque la disposition d'un bien est visée par une de ces règles, le transfert se fait, règle générale, à la valeur fiscale nette, c'est-à-dire à un montant représentant la FNACC dans le cas d'un bien amortissable. Ainsi, aucune récupération d'amortissement excessive ne devrait en découler. Par conséquent, la FNACC de la catégorie 14.1 sera réduite du montant du produit de disposition réputé par la règle applicable (citée au paragraphe précédent), sans autre ajustement.

À l'alinéa 13(39)a) LIR, il est prévu que si le bien visé n'est pas un bien représentant l'achalandage et qu'il a été acquis par le contribuable avant 2017, le montant en question (le montant 3 mentionné précédemment) est le quart de son coût en capital. Cette situation s'applique parfaitement à notre exemple 11. Nous allons reprendre les mêmes paramètres pour vous présenter un exemple de l'application de ces règles.

Exemple 12

En reprenant les mêmes paramètres que l'exemple 11, le coût en capital du bien réputé acquis selon le paragraphe 13(39) LIR serait de 50 000 \$, soit le moindre des trois montants suivants : 1) le quart du produit de disposition, soit 50 000 \$ (25 % de 200 000 \$), 2) le quart du coût en capital de la liste de clients, soit 50 000 \$ (25 % de 200 000 \$) et 3) le montant déterminé à l'alinéa 13(39)a) LIR, qui est également le quart du coût en capital de la liste de clients (50 000 \$). Ainsi, la société serait réputée avoir acquis un bien pour un coût en capital de 50 000 \$, ce qui aurait pour effet de gonfler la FNACC du même montant et ainsi réduire la récupération d'amortissement à un montant de 20 265 \$, soit 70 265 \$ - 50 000 \$ (ce qui représente le même montant que l'amortissement déjà réclamé dans le passé). L'effet net est le même qu'une réduction de la FNACC correspondant à 75 % du moindre du produit de disposition ou du coût du bien.

2.7.1 Attention aux transactions entre personnes ayant un lien de dépendance

Pour éviter qu'un contribuable augmente indûment le montant amortissable d'un bien via une transaction entre personnes ayant un lien de dépendance, des règles sont prévues pour venir réduire le montant de la FNACC de l'acquéreur dans le cas où le bien de la catégorie 14.1 est disposé en faveur d'une personne avec qui il a un lien de dépendance. Ces règles, prévues au paragraphe 13(40) LIR, s'appliquent si le contribuable acquiert un bien de la catégorie 14.1, dans le cadre d'une opération ou d'une série d'opérations qui comprend la disposition d'un bien par une personne ou société de personnes avec laquelle il a un lien de dépendance et que le paragraphe 13(39) LIR s'applique relativement à la disposition (pour le vendeur).

Si le paragraphe 13(40) LIR s'applique, une somme représentant le moindre du coût en capital du bien réputé être acquis par le vendeur aux fins du paragraphe 13(39) LIR ou du quart du coût en capital du bien acquis, vient réduire le montant de la FNACC de la catégorie 14.1.

Exemple 13

En supposant que le bien vendu à l'exemple 12 est acquis par une personne ayant un lien de dépendance avec le vendeur, les conséquences fiscales suivantes surviendront pour l'acquéreur.

La liste de client est acquise pour un montant de 200 000 \$, mais l'acquéreur ne pourra pas amortir ce montant en totalité. La FNACC devra être réduite d'un montant correspondant à 50 000 \$, soit le moindre du montant ajouté à la FNACC du vendeur (50 000 \$, voir l'exemple 12) et de 25 % du coût en capital de la liste de clients (50 000 \$, soit 25 % de 200 000 \$). Ainsi, la FNACC pour l'acquéreur sera de 150 000 \$ (200 000 \$ - 50 000 \$).

Vente subséquente d'un bien

Toutefois, lorsque l'acquéreur disposera du bien en faveur d'une personne avec qui **il n'a pas** de lien de dépendance, il pourra ajouter un montant dans le calcul de sa FNACC pour contrer l'application du paragraphe 13(40) LIR. Cela est prévu à l'alinéa 13(39)b) LIR.

Ainsi, lors de la disposition éventuelle d'un bien acquis après 2016, il sera possible pour lui d'ajouter dans le calcul de la FNACC un montant représentant le moins élevé des trois montants suivants :

- le quart du coût en capital du bien;
- le quart du produit de disposition du bien;
- la déduction établie par les règles du paragraphe 13(40) LIR au moment de l'acquisition du bien.

Exemple 14

En reprenant la situation de l'exemple 13, l'acquéreur du bien (de l'exemple 13) dispose à son tour dudit bien pour une somme de 250 000 \$, mais en faveur d'une personne avec laquelle il n'a pas de lien de dépendance. Dans ce cas-ci, l'alinéa 13(39)b) LIR lui permettra d'ajouter un montant dans le calcul de la FNACC de la catégorie 14.1, soit le moindre des trois montants suivants :

- *le quart du coût en capital du bien, soit 50 000 \$ (25 % de 200 000 \$);*
- *le quart du produit de disposition du bien, soit 62 500 \$ (25 % de 250 000 \$);*
- *la déduction établie par les règles du paragraphe 13(40) LIR au moment de l'acquisition du bien, soit 50 000 \$ (voir l'exemple 13).*

Ainsi, la FNACC de la catégorie 14.1 sera augmentée de 50 000 \$ pour éviter une récupération d'amortissement excessive.

2.7.2 Vente d'un bien ayant été acquis suite à une disposition visée par un report d'impôt

Lorsqu'un contribuable aura acquis un bien de la catégorie 14.1 dans le cadre d'une transaction ayant fait l'objet d'un report d'impôt, il lui sera possible, lors de la vente éventuelle de ce bien, de profiter de l'ajustement prévu au paragraphe 13(39) LIR. Cela sera possible si le bien est acquis le 1^{er} janvier 2017 ou par la suite, si l'une des dispositions de report prévues aux paragraphes 24(2), 70(5.1), 73(3.1), 85(1), 88(1), 98(3) ou (5), 107(2) ou 107.4(3) s'est appliquée lors de l'acquisition et si le paragraphe 13(39) se serait appliqué au vendeur, n'eût été l'application d'une disposition de report, lors de la transaction.

Ainsi, lors de la disposition éventuelle, il sera possible pour lui d'ajouter dans le calcul de la FNACC un montant représentant le moins élevé des trois montants suivants :

- le quart du coût en capital du bien;
- le quart du produit de disposition du bien;
- le coût en capital qui aurait été réputé avoir été acquis par le vendeur aux fins du paragraphe 13(39) LIR, lors de la vente du bien visé par le report d'impôt.

Exemple 15

La société A inc. détient une liste de clients ayant un coût en capital de 200 000 \$ et une FNACC de 129 735 \$. Il s'agit du seul bien de la catégorie 14.1. Cette liste de clients a été acquise en 2015 et un montant de 150 000 \$ (75 % de 200 000 \$) avait été ajouté dans le MCIA lors de l'achat. La société A inc. dispose de la liste de clients, en mai 2017, en faveur d'une autre société (B inc.) en effectuant le choix du paragraphe 85(1) LIR afin qu'il y ait un roulement. Ainsi, les deux parties s'entendent pour fixer la somme convenue à un montant de 129 735 \$, soit le solde de la FNACC de la catégorie 14.1.

Comme la disposition de la liste de clients de A inc. en faveur de B inc. a fait l'objet d'un roulement prévu au paragraphe 85(1) LIR, l'ajustement prévu au paragraphe 13(39) LIR ne s'applique pas pour A inc. (voir les explications à la section 2.7 à la suite de l'exemple 11).

Par contre, lorsque B inc. disposera de la liste de clients, elle pourra profiter du rajustement prévu au paragraphe 13(39) LIR, puisque toutes les conditions mentionnées au début de la section 2.7.2 sont remplies (bien acquis après le 31 décembre 2016, la disposition de report s'est appliquée et le paragraphe 13(39) LIR se serait

appliqué à A inc., n'eût été le roulement). En supposant que B inc. vende la liste de clients pour un montant de 300 000 \$, B inc. pourra ajouter à sa FNACC le moindre des trois montants suivants :

- le quart du coût en capital du bien, soit 50 000 \$ (en vertu du paragraphe 85(5) LIR, le coût en capital du bien ayant fait l'objet d'un roulement pour l'acquéreur est le même que celui du cédant (vendeur), donc dans ce cas-ci, 200 000 \$);
- le quart du produit de disposition, soit 75 000 \$ (25 % de 300 000 \$);
- le coût en capital qui aurait été réputé avoir été acquis par le vendeur (A inc.) aux fins du paragraphe 13(39) LIR, lors de la vente du bien visé par le report d'impôt (en se basant sur l'exemple 12, ce montant aurait été de 50 000 \$), soit 50 000 \$.

2.7.3 Règle applicable lors de la disposition de « l'achalandage »

Dans le cas où le bien faisant l'objet de la disposition est « l'achalandage », les mêmes principes que ceux expliqués précédemment s'appliquent, sauf que ceux-ci sont spécifiquement prévus à l'alinéa 13(39)d) LIR.

2.8 Perte refusée et bien fictif créé en vertu du paragraphe 14(12) LIR avant 2017

Dans le cas où une disposition a été effectuée avant 2017 par une société, une fiducie ou une société de personnes en faveur d'une personne affiliée, la perte finale découlant de la disposition du BIA, le cas échéant, est refusée et le vendeur doit continuer d'amortir le solde positif du MCIA (en vertu du paragraphe 14(12) LIR). En effet, le vendeur est présumé toujours détenir les immobilisations admissibles et ne pas avoir cessé l'exploitation de l'entreprise.

Malgré l'abolition des règles visant les immobilisations admissibles à compter du 1^{er} janvier 2017, cette présomption continuera de s'appliquer après 2016, à l'égard des dispositions effectuées avant 2017. Ainsi, le vendeur continuera d'amortir le solde positif du MCIA (qui sera désormais inclus dans la catégorie 14.1 à compter du 1^{er} janvier 2017), et ce, même après 2016 (alinéa 13(42)b) LIR).

En général, le vendeur peut réclamer la perte finale, selon les règles en vigueur en 2016, lorsque le bien est cédé à un tiers non affilié dans le cadre d'une nouvelle disposition (dans la mesure où aucune personne affiliée ne réacquiert le même bien ou un bien identique dans les 30 jours précédant ou suivant cette nouvelle disposition).

À compter de 2017, ce sont plutôt les règles prévues au paragraphe 13(21.2) LIR (pertes refusées suite à la vente d'un bien amortissable) et non les règles du paragraphe 14(12) LIR (qui visent les immobilisations admissibles avant 2017) qui trouveront application dans le cas des dispositions à perte en faveur de personnes affiliées, mais ce qu'il faut en retenir, c'est que les conséquences fiscales seront généralement les mêmes.

2.9 Réduction du gain en capital découlant de la conversion, en 1988, du taux d'inclusion de 50 % à un taux de 75 % aux fins du calcul du MCIA

Dans le régime d'imposition des immobilisations admissibles applicable en 2016, il existait des règles qui visent à réduire le revenu d'entreprise découlant de la vente à profit d'un intangible, lorsqu'une dépense d'amortissement a été réclamée à l'égard du MCIA avant le « moment du rajustement ». Le « moment du rajustement », selon que le contribuable est une société ou non, est différent. Pour une société, il s'agit du moment qui suit le début de sa première année d'imposition commençant après juin 1988. Dans les autres cas, il s'agit du moment qui suit le début du premier exercice du contribuable commençant après 1987 au titre de l'entreprise. Il s'agit, règle générale, du moment où le taux d'inclusion d'une somme dans le MCIA est passé de 50 % à 75 %.

Comme la vente d'un bien de la catégorie 14.1 entraînera dorénavant un gain en capital, ces règles seront désormais prévues dans le calcul du gain en capital, afin de réduire le gain en capital lorsque certaines conditions seront remplies.

Ces conditions, énoncées au paragraphe 40(13) LIR, sont les suivantes :

- Le bien était une immobilisation admissible du contribuable immédiatement avant le 1^{er} janvier 2017;
- La valeur de l'élément Q de la formule figurant à la définition de « montant cumulatif des immobilisations admissibles » au paragraphe 14(5) LIR relativement à l'entreprise, immédiatement avant le 1^{er} janvier 2017, est supérieure à 0;



L'élément Q est le montant d'amortissement qui a été réclamé, règle générale, avant le moment du rajustement (tel qu'expliqué au début de cette section) et qui n'a pas fait l'objet d'une récupération d'amortissement suite à une disposition avant ce moment du rajustement.

- La valeur de l'élément B de la formule figurant à cette même définition relativement à l'entreprise, immédiatement avant le 1^{er} janvier 2017, est 0;



Cet élément représente la portion « profit » découlant d'une disposition d'un bien en immobilisation admissible avant le 1^{er} janvier 2017.

- Aucune somme n'est incluse dans le revenu du contribuable pour une année d'imposition par l'effet de l'alinéa 13(38)d) LIR.



Comme nous l'avons vu à la section 2.6, l'alinéa 13(38)d) LIR s'applique lorsqu'une année d'imposition chevauche les années civiles 2016 et 2017 et que le contribuable a vendu un bien en immobilisation admissible avant le 1^{er} janvier 2017.

Lorsque toutes ces conditions sont remplies, le paragraphe 40(14) LIR prévoit la réduction du gain en capital découlant de la disposition d'un bien de la catégorie 14.1. Cette réduction correspond à l'excédent du montant en a) sur le montant en b) :

- Les deux tiers de la valeur de l'élément Q de la formule figurant à la définition de « montant cumulatif des immobilisations admissibles » au paragraphe 14(5) LIR relativement à l'entreprise immédiatement avant 2017;
- Le total des sommes dont chacune est une réduction demandée aux termes du présent paragraphe relativement à une autre disposition effectuée au plus tard à ce moment.



En vertu de cette formule, le montant cumulatif de la réduction demandée en vertu de cette règle ne peut pas dépasser les 2/3 du montant qui a été déduit du MCIA alors que le taux d'inclusion n'était que de 50 %. L'élément b), quant à lui, sert à plafonner la réduction cumulative qu'il est possible de demander.

Exemple 16

Avant 1988, un contribuable :

- engage une dépense en capital admissible de 100 \$ relativement à une acquisition d'achalandage (pour un MCIA de 50 \$, soit 50 % de 100 \$);
- déduit une somme de 12 \$ à titre d'amortissement (pour un MCIA de 38 \$).

En 1988, le MCIA augmente de 50 % (pour un MCIA de 57 \$).

Après 1988, le contribuable déduit une somme de 18 \$ à titre d'amortissement (pour un MCIA de 39 \$).

Dans le cadre de la disposition de l'entreprise par le contribuable, une somme de 300 \$ du produit de disposition est attribuée à l'achalandage.

Règles applicables en 2016

Selon les règles applicables en 2016, les 3/4 du produit de disposition de 300 \$ seraient appliqués en réduction du MCIA (pour un MCIA négatif de -186 \$, soit 39 \$ - 225 \$).

À la fin de l'année d'imposition, la somme de 30 \$ (soit la moindre des sommes de 186 \$ et de 30 \$, voir la note du CQFF), en vertu de l'alinéa 14(1)a) LIR, est à inclure dans le calcul du revenu à titre de récupération et la somme de 100 \$ ($2/3 \times (186 \$ - 30 \$ - 6 \$)$), voir la note du CQFF), en vertu de l'alinéa 14(1)b) LIR, est à inclure dans le calcul du revenu (portion « profit »).



Le montant de 30 \$ représente le total de l'amortissement déjà réclamé, soit 12 \$ + 18 \$. Pour ce qui est du montant de 6 \$, il représente 50 % de l'amortissement réclamé avant 1988 (50 % de 12 \$).

Règles applicables à compter de 2017

L'achalandage de l'entreprise serait réputé, selon le nouveau paragraphe 13(38) LIR, avoir un coût en capital de 92 \$ (soit $4/3 \times 39 \$ + 4/3 \times 30 \$$).

La FNACC de l'entreprise serait égale à 39 \$ (soit une somme égale au MCIA au 1^{er} janvier 2017). Le produit de disposition réduirait la FNACC à -30 \$ (soit 39 \$ - 75 % de 92 \$), ce qui entraînerait une inclusion de 30 \$ au revenu en application du paragraphe 13(1) LIR (récupération d'amortissement).



La réduction de la FNACC de 75 % du coût en capital tient compte de l'ajustement prévu au paragraphe 13(39) LIR et qui est expliqué en détail à la section 2.7.

Un gain en capital de 208 \$ (soit 300 \$ - 92 \$) serait également réalisé, lequel serait réduit de 8 \$ ($2/3 \times 12 \$$) par l'effet du nouveau paragraphe 40(14) LIR, pour un gain en capital imposable de 100 \$.

2.10 Réduction du gain en capital pour tenir compte du solde des gains exonérés découlant du choix du 22 février 1994

Lorsqu'un particulier a effectué le choix du 22 février 1994 dans le cadre de l'abolition de l'exonération de 100 000 \$ sur les gains en capital (de façon à en tirer profit à l'égard de biens qui avaient augmenté en valeur à cette date), il pouvait en résulter des effets différents selon le type de biens visés par ce choix.

Si le choix portait directement sur de l'achalandage (par exemple, un comptable agréé (à l'époque) qui pratiquait seul, à l'égard de la valeur de sa clientèle), au lieu d'augmenter le coût fiscal de ces immobilisations admissibles du montant du gain résultant du choix du 22 février 1994, le gain était plutôt inscrit à cette date dans un compte appelé « **solde des gains exonérés** » (voir le paragraphe 14(5) LIR).

Ce compte fiscal constitue un mécanisme ayant pour but de ne pas imposer à nouveau le gain lors de la disposition réelle de l'achalandage au cours des années ultérieures. Ainsi, au fur et à mesure que le gain est réalisé, il peut être exonéré d'impôt jusqu'à concurrence du « solde des gains exonérés ». Ce compte fiscal existe encore contrairement à ce que l'on entend parfois. Ainsi, un praticien seul (toujours actif), qui a effectué ce choix en 1994, pourrait encore en tirer avantage s'il vendait son achalandage à une société par actions.

À compter de 2017, comme le gain découlant de la vente d'un BIA sera considéré comme un gain en capital, les règles visant le « solde des gains exonérés » seront désormais prévues aux paragraphes 40(15) et (16) LIR.

Pour qu'un particulier puisse profiter de cette réduction du gain en capital lors de la disposition d'un bien de la catégorie 14.1, les conditions suivantes devront être remplies :

- le bien était une immobilisation admissible du particulier immédiatement avant le 1^{er} janvier 2017;
- le solde des gains exonérés du particulier relativement à l'entreprise est supérieur à 0 pour l'année d'imposition qui comprend le 1^{er} janvier 2017.

Lorsque ces conditions sont remplies, le particulier pourra appliquer, en réduction de son gain en capital résultant de la disposition du bien de la catégorie 14.1, une somme ne dépassant pas l'excédent du montant visé en a) sur le total des montants visés en b) :

- a) le double du solde des gains exonérés du particulier relativement à l'entreprise pour l'année d'imposition qui comprend le 1^{er} janvier 2017;
- b) le total des sommes suivantes :
 - i) si l'alinéa 13(38)d) LIR s'applique relativement à l'entreprise pour l'année d'imposition du particulier qui comprend le 1^{er} janvier 2017, la valeur de l'élément D de la formule figurant à l'alinéa 14(1)b) LIR aux fins de l'alinéa 13(38)d) LIR;



L'alinéa 13(38)d) LIR s'applique, règle générale, lorsque l'année d'imposition chevauche les années civiles 2016 et 2017. Dans le cas d'un particulier, cela est très rare en pratique. Si cela était applicable, l'élément D est la portion du solde exonéré des gains qui a servi à réduire le montant du revenu découlant de la vente du BIA en 2016. Voir la section 2.6 pour plus de détails sur la mécanique de l'alinéa 13(38)d) LIR.

- ii) le total des sommes demandées dont chacune est une déduction aux termes du présent paragraphe relativement à une autre disposition au plus tard à cette date.



En vertu de cette formule, le montant cumulatif de la réduction demandée en vertu de cette règle ne peut pas dépasser le solde des gains exonérés au 1^{er} janvier 2017, l'élément ii) servant à plafonner la réduction cumulative qu'il est possible de demander.

3. ET MAINTENANT, QUELQUES CONSTATATIONS...

En pratique, comme nous l'avons mentionné précédemment, ces modifications auront un impact sur le taux d'amortissement, mais aussi sur la nature du revenu réalisé lors de la disposition du bien en immobilisation admissible.

i) Montant des impôts payables à la vente sur la portion du « gain »

Afin d'illustrer les conséquences de ces changements, imaginons la situation suivante. Un entrepreneur désire vendre son entreprise incorporée après 25 ans d'exploitation. L'acheteur potentiel désire se porter acquéreur des actifs de la société et ne veut pas acheter les actions. Parmi les actifs de la société, on retrouve notamment un achalandage évalué à 1 million \$ (qui n'a aucun coût fiscal).

Nous allons nous concentrer uniquement sur les conséquences fiscales reliées à la vente de cet achalandage pour 1 million \$. La société n'est pas une PME manufacturière et respecte le nouveau critère de 5 500 heures de travail pour avoir accès à la DPE québécoise à compter de 2017.

Notes du CQFF

Ces conséquences fiscales ne s'appliquent que pour les sociétés privées sous contrôle canadien (SPCC), car seulement les SPCC paient un impôt supplémentaire sur le revenu de placement. Pour les autres types de sociétés (sociétés cotées en bourse ou sociétés privées contrôlées par des non-résidents), l'imposition du gain en capital (pour la portion imposable) et du revenu d'entreprise se fait actuellement au même taux, soit 26,5 % en 2020 (26,9 % en 2016) pour de telles sociétés résidentes du Québec.

Conséquences fiscales	Règles en 2016	Règles à compter de 2017
Produit de disposition	1 million \$	1 million \$
Coût fiscal	Néant	Néant
Nature du revenu réalisé	Revenu d'entreprise	Gain en capital
Revenu imposable additionnel	500 000 \$	500 000 \$
Montant à ajouter au CDC qui est versé à l'actionnaire sous forme de « dividende en capital » libre d'impôt	500 000 \$	500 000 \$
Impôts sur le revenu si pleinement admissible au taux réduit des PME* (avant versement d'un dividende imposable à l'actionnaire)	18,5 %, donc 92 500 \$	50,47 %, donc 252 350 \$ (le taux combiné de 50,47 % en 2017 provient du calcul suivant : 38,67 % + 11,8 %)
Impôt remboursable lors du versement d'un dividende imposable à l'actionnaire	Néant	30,67 % de 500 000 \$ (gain en capital imposable), soit 153 350 \$
Impôt personnel sur le « dividende ordinaire » imposable	43,84 % de 407 500 \$ (500 000 \$ - 92 500 \$), soit 178 648 \$	43,84 % de 401 000 \$ (500 000 \$ - 252 350 \$ + 153 350 \$), soit 175 798 \$
Impôts totaux	271 148 \$ (92 500 \$ + 178 648 \$)	274 798 \$ (252 350 \$ - 153 350 \$ + 175 798 \$)

*Cela peut facilement être réaliste si la vente des actifs a lieu le premier jour suivant la fin d'année d'imposition de la PME.

Notes du CQFF

Si de l'amortissement avait été réclamé sur un bien intangible qui a été vendu, la récupération d'amortissement constituerait aussi du revenu actif d'entreprise (à inclure à 100 % au revenu d'entreprise exploitée activement), tout comme cela est le cas actuellement pour les biens amortissables utilisés dans une entreprise active.

À la lumière de ce tableau, nous pouvons constater deux éléments. Premièrement, lors de la vente à profit d'une « immobilisation admissible » en 2017, la charge fiscale totale pour le contribuable (particulier + société) augmentera de 0,365 % (3 650 \$ sur 1 million \$) avec les nouvelles règles (lorsqu'on compare avec une situation où le revenu d'entreprise serait entièrement imposé au petit taux combiné de 18,5 % en 2016). Ce n'est certes pas une grosse charge supplémentaire. Ainsi, si le particulier envisage de retirer immédiatement de la société la totalité des sommes reçues lors de la vente, les nouvelles règles ne sont que très peu punitives. Ironiquement, la charge supplémentaire nette est plus élevée au Québec (hausse des impôts corporatifs de 19 000 \$), ce qui s'explique par la hausse du taux d'impôt corporatif de 8 % (revenu d'entreprise au petit taux en 2017) à 11,8 % (gain en capital imposable en 2017). Au fédéral, en tenant compte du remboursement au titre de dividendes provenant de la création de l'IMRTD lors de la réalisation du gain en capital, l'impôt corporatif à payer pour 2017 est ultimement inférieur de 12 500 \$ par rapport aux règles applicables en 2016.

Mais, le second élément, **beaucoup plus important**, est la perte potentielle de l'avantage financier découlant du report de l'impôt à payer par le particulier. Dans notre exemple, selon les règles en 2016, ce sont seulement 92 500 \$ d'impôts qui seraient à payer par la société sur le profit réalisé lors de la vente de l'achalandage. Ainsi, l'actionnaire de la PME pouvait payer les impôts corporatifs de 92 500 \$, se verser tranquillement 500 000 \$ de dividendes non imposables provenant du CDC et placer les sommes excédentaires dans sa société pour les faire fructifier jusqu'à ce qu'il en ait besoin personnellement. Avec les nouvelles règles, les liquidités excédentaires lors d'une vente pour 1 million \$ seront réduites de 159 850 \$ (soit l'écart entre l'impôt corporatif immédiat de 252 350 \$ en vertu des nouvelles règles applicables à compter de 2017 (sans dividendes imposables payés à l'actionnaire pour récupérer l'IMRTD), et de 92 500 \$ selon les règles en 2016).

Notes du CQFF

- 1 - Vous comprendrez que plus le gain rattaché à la vente de l'achalandage (dans notre exemple) sera élevé, plus cet élément aura un impact important pour le contribuable en raison du CDC plus important qui est créé et qui permet à l'actionnaire de patienter avant de sortir des dividendes imposables de sa société (qui lui permettront de récupérer

l'IMRTD de la société). Plusieurs textes d'auteurs avaient d'ailleurs fait état de cette situation en 2016 et certains contribuables ont vendu leur achalandage avant le 1^{er} janvier 2017 pour éviter ce problème.

- 2 - Le fait que la nature du profit réalisé lors de la vente de l'achalandage après 2016 soit du gain en capital plutôt que du revenu d'entreprise n'aura pas d'impact sur les nouvelles règles de calcul de la réduction du plafond des affaires de 500 000 \$ (qui donne accès au taux réduit d'impôt pour une PME) en fonction des revenus de placement (qui s'appliquent aux années d'imposition qui commencent après le 31 décembre 2018). En effet, comme ce gain en capital découle de la disposition d'un bien utilisé principalement dans une entreprise exploitée activement au Canada par la société, ce gain en capital est généralement exclu du revenu qui doit être pris en compte aux fins de ces nouvelles règles.
- 3 - En raison des changements apportés aux taux d'imposition des sociétés et à ceux des dividendes imposables pour les particuliers en 2018, 2019 et 2020, certains écarts pourraient en découler entre les chiffres présentés pour 2017 et ceux applicables pour 2020. Malgré cela, les grands principes rattachés à cet exemple demeurent les mêmes.

ii) Il y aura désormais une possibilité de réclamer une « réserve » sur le gain en capital s'il y a un solde de prix de vente à l'égard d'un bien de la catégorie 14.1

Les praticiens de longue date se rappelleront que, suite à la décision Timagami Financial Services, (1982) DTC 6268, il n'était pas possible de réclamer une réserve (une provision) à l'égard du profit découlant de la vente d'achalandage (ou autres biens intangibles du genre) s'il y avait un solde de prix de vente payable sur plusieurs années. En effet, aucune disposition de la Loi ne le prévoyait. Cela constituait un important désavantage par rapport à des immobilisations telles que des terrains, des bâtisses ou des actions où cela est possible (pour un maximum de 5 ans en vertu de règles particulières). Or, il n'est pas rare, en pratique, que la valeur d'un achalandage soit payable sur plus d'une année. Comme les nouvelles règles envisagées visent à ramener comme « immobilisations amortissables » les « immobilisations admissibles » qui sont des intangibles, cela signifie donc qu'il sera possible d'étaler le gain en capital sur plus d'une année s'il y a un solde de prix de vente (autre que dans le cas où il s'agit d'un billet payable à demande en tout temps, et ce, en raison de la décision Derbecker, (1984) DTC 6549).

iii) L'utilisation de pertes en capital à l'encontre du gain deviendra beaucoup plus simple

En 2016, il n'était pas possible d'utiliser des pertes en capital à l'encontre du profit (imposable à moitié) provenant de la vente de l'achalandage. Pour les biens incorporels **autres que l'achalandage**, cela pouvait cependant être possible en effectuant le choix du paragraphe 14(1.01) LIR qui permettait à un contribuable d'être réputé avoir réalisé un gain en capital. Quelques conditions s'appliquaient, telles que la nécessité d'avoir engagé une dépense en capital relativement au bien (par exemple, à l'acquisition d'un quota de lait ou d'une liste de clients). Dans notre exemple chiffré à la présente section, le choix du paragraphe 14(1.01) LIR ne serait pas possible en 2016 (car c'est de l'achalandage), et si c'était un autre intangible, cela ne serait pas plus possible dans cet exemple, car aucune dépense en capital ne fut engagée (un coût de zéro).

Or, plusieurs se rappelleront que lors de la crise financière de 2008 ou encore lors de la débâcle des titres technologiques au début des années 2000, certains contribuables (incluant de nombreux particuliers) auraient aimé utiliser leurs pertes en capital pour absorber le « profit » à la vente d'achalandage (pensons simplement à l'incorporation de certains professionnels comme des comptables ou des dentistes où cela aurait été très utile). Les pertes en capital pourront donc désormais être facilement utilisées à l'encontre de gains en capital déclenchés par la vente de biens incorporels, à compter de 2017, selon les règles usuelles normalement applicables.

iv) Le CDC sera créé lors de la disposition et non pas le jour qui suit la fin de l'année d'imposition

Tous les fiscalistes et la plupart des comptables savent que depuis 2001, il fallait patienter jusqu'au premier jour suivant la fin de l'année d'imposition de la société avant de pouvoir verser un dividende provenant du CDC lorsqu'il est généré par la vente d'un bien intangible avant 2017 (voir le point 9 du tableau 522 du Chapitre A du cartable Mise à jour en fiscalité pour les comptables (MAJPF, tableau 514) pour tous les détails à cet égard). Cela n'est pas le cas si le CDC est créé suite à la vente d'une immobilisation usuelle (immeubles, actions, fonds communs, etc.). En effet, dans ce dernier cas, il peut être versé immédiatement après la disposition du bien.

Or, comme les « intangibles » deviennent des « immobilisations amortissables », ce problème technique de délai n'est plus qu'un mauvais souvenir. Nous voyons donc que tout n'est pas noir à l'égard des nouvelles règles entourant les intangibles.

Par contre, il faudra appliquer les pertes en capital non déductibles à l'encontre de ce gain en capital non imposable aux fins du calcul du CDC, alors que la plus-value sur la vente d'un bien intangible effectuée avant 2017 fait partie d'un calcul distinct aux fins du CDC et n'est pas affectée par les pertes en capital non déductibles. Cela pourrait être un inconvénient dans certains cas.

v) L'impôt minimum et la vente de quotas

Comme le traitement du gain à la vente d'un intangible deviendra désormais un gain en capital, cela signifie, à titre d'exemple seulement, que la vente d'un quota de lait pourrait déclencher un impact au niveau de l'impôt minimum de remplacement (IMR) contrairement à la situation en 2016 lorsque la moitié du profit était imposée comme revenu d'entreprise (cela ne déclenchait pas d'IMR).

vi) Les règles d'attribution et la vente de quotas

Dans le domaine agricole, en utilisant une société de personnes, il était techniquement possible de transférer à son conjoint une participation dans la société de personnes avec une forte plus-value sur les quotas (comme un quota de lait) sans déclencher les règles d'attribution lors de la vente éventuelle du quota (par la société de personnes) en faveur d'une tierce partie. Nous avons d'ailleurs expliqué en détail cette stratégie dans l'une de nos activités de formation, il y a plus d'une décennie, avec toutes les conditions précises à respecter. En effet, comme le revenu d'entreprise n'est généralement pas sujet aux règles d'attribution (contrairement au gain en capital), voilà une stratégie qui est disparue depuis que les nouvelles règles sont entrées en vigueur en 2017.

vii) Réalisation de la plus-value lors d'une acquisition du contrôle de la société

Lors d'une acquisition du contrôle d'une société, il est possible de réaliser la plus-value d'un bien en immobilisation afin, notamment, de créer du gain en capital. Cela permet, entre autres, de pouvoir utiliser les pertes en capital nettes qui seront perdues après ce moment. Comme les BIA seront désormais des biens amortissables de la catégorie 14.1, il sera possible, à compter du 1^{er} janvier 2017, d'effectuer ce choix à l'égard de ceux-ci. Cela a d'ailleurs été confirmé par l'ARC en réponse à la question 15 de la table ronde sur la fiscalité fédérale du Congrès 2017 de l'APFF.

ANNEXE 1

Liste des diverses mesures fiscales ayant été ajoutées, abolies et modifiées pour tenir compte de l'abolition du régime des immobilisations admissibles à compter du 1^{er} janvier 2017

Mesures ajoutées**Dans la Loi**

13(7.41) et (7.42) LIR	Impact du remboursement d'une aide gouvernementale dans le calcul du coût en capital réputé
13(34) à 13(42) LIR	Nouvelles règles sur les biens de la catégorie 14.1, dont de nombreuses règles transitoires
18(1)y) LIR	Paielements relatifs à des actions non déductibles
20(16.1)c) LIR	Non-application du paragraphe 20(16) au bien de la catégorie 14.1
40(13) à (16) LIR	Détermination du gain ou de la perte en capital tiré de la disposition d'une immobilisation

Dans le Règlement

1100(1)a)(xii.1) RIR	Taux d'amortissement de 5 % pour la catégorie 14.1
1100(1)c.1) RIR	Amortissement supplémentaire de 2 % pour les années d'imposition se terminant avant 2027
Annexe II RIR	Définition de la nouvelle catégorie 14.1

Mesures abolies**Dans la Loi**

14 LIR	Règles relatives aux immobilisations admissibles
20(4.3) LIR	Déduction pour créance irrécouvrable suite à la vente d'une immobilisation admissible
24(1) LIR	Règles relatives aux immobilisations admissibles lors de la cessation de l'exploitation d'une entreprise
24(3) LIR	Règles relatives aux immobilisations admissibles lors de la cessation d'une société de personnes
39(1)a)(i) LIR	Aucun gain en capital tiré de la disposition d'une immobilisation admissible
39.1(5) LIR	Réduction de la part du revenu d'une société de personnes tiré d'une entreprise
80(2)f) et 80(7) LIR	Remise de dettes
85(1)d) à d.12) et e.1) LIR	Transfert d'un bien par un actionnaire à une société (roulement)
85(1.1)e) LIR	Biens admissibles au roulement
87(2)f) LIR	Impact d'une fusion sur le calcul du MCIA
88(1)c.1) LIR	Calcul du coût d'une immobilisation admissible lors d'une liquidation
96(8)d) LIR	Règles concernant le calcul du revenu ou de la perte d'une société de personnes et de ses associés
98(3)b)i.1) et g) LIR	Imposition des biens de sociétés de personnes et de participations dans une société de personnes lorsque ladite société a cessé d'exister
98(5)b)(i.1) et h) LIR	Imposition des biens de sociétés de personnes et de participations dans une société de personnes lorsque ladite société a cessé d'exister
107(2)b.1) et f) LIR	Distribution de biens par une fiducie en contrepartie d'une participation au capital
107.4(3)e) LIR	Roulement en cas de transfert en faveur d'une fiducie d'un bien par disposition admissible
111(5.2) LIR	Calcul du MCIA lors d'une acquisition de contrôle
149(10)d) LIR	Restriction quant au report des pertes relatives à des dépenses en capital admissibles engagées avant un changement de statut fiscal
248(1) LIR	Définition de « dépense en capital admissible » Définition de « immobilisation admissible » Définition de « moment du rajustement » Définition de « montant cumulatif des immobilisations admissibles » Définition de « montant en immobilisations admissible »
248(39)c) LIR	Restriction concernant les dons importants

Dans le Règlement

808(2)c) RIR	Règles particulières à l'égard de l'impôt de succursale
2411(4) RIR	Règles servant à déterminer le revenu de placements net d'un assureur

Mesures modifiées	
Dans la Loi	
13(4.3) LIR	Règle sur les biens de remplacement
20(1)b) LIR	Déductibilité des frais de constitution
20(1)hh.1) LIR	Remboursement d'un montant d'aide
20(4.2) LIR	Déduction pour créance irrécouvrable suite à la vente d'une immobilisation admissible
24(2) LIR	Entreprise exploitée par le conjoint ou une société contrôlée
25(3) LIR	Disposition dans l'exercice prolongé
28(1)d) et g) LIR	Calcul du revenu d'entreprise agricole ou de pêche
39.1(2) LIR	Réduction du gain en capital
54 LIR	Abrogation de la définition de « immobilisation admissible »
56.4 LIR	Règles applicables à l'égard d'une clause restrictive
69(5)d) LIR	Attribution de biens à un actionnaire lors d'une liquidation
70(3.1) LIR	Éléments exclus des « droits ou biens »
70(5.1) LIR	Transfert ou distribution d'un bien de la catégorie 14.1
70(6.2) LIR	Choix de disposer d'un bien en faveur du conjoint au décès à la JVM
70(9.8) LIR	Bien agricole ou de pêche loué
73(3) et (3.1) LIR	Transfert entre vifs de biens agricoles ou de pêche à un enfant
79(4)b) LIR	Paielement ultérieur par le débiteur
80 LIR	Remise de dettes
85(1)e.3) LIR	Restriction concernant la somme convenue dans le cadre d'un roulement
87(2)g.3) LIR	Présomption de continuation aux fins des règles sur les pertes apparentes suite à une fusion
89(1) LIR	Définition de « compte de dividendes en capital »
95 LIR	Détermination de certains éléments du revenu étranger accumulé, tiré de biens
96(1.7) et (3)LIR	Règles concernant le calcul du revenu ou de la perte d'une société de personnes et de ses associés
97(2) LIR	Roulement de biens à une société de personnes
107(2.001) LIR	Distribution de biens par une fiducie en contrepartie d'une participation au capital
110.6(2) LIR	Définition de « bien agricole ou de pêche admissible »
126(4.4)a) LIR	Présomptions pour le calcul du crédit d'impôt étranger
128.1(1)b)(iii) LIR	Exclusion des immobilisations admissibles de la disposition réputée lorsqu'un contribuable commence à résider au Canada
128.1(4)b)(ii) LIR	Exclusion des immobilisations admissibles de la disposition réputée lorsqu'un contribuable quitte le Canada
139.1 LIR	Démutualisation des compagnies d'assurance
142.7(13) LIR	Restriction de perte dans le cas d'une liquidation d'une filiale dans le domaine bancaire
146(1) LIR	Définition de « revenu gagné »
247(1) LIR	Définition de « redressement de capital » aux fins des règles sur les prix de transfert
248(1) LIR	Définition d'un « bien »
	Définition de « bien canadien imposable »
	Définition de « coût indiqué »
248(39) LIR	Restriction concernant les dons importants
261(7)d) LIR	Conversions de sommes exprimées en dollars canadiens
Dans le Règlement	
600 RIR	Liste des choix tardifs
1219(2)b) RIR	Frais liés aux énergies renouvelables et à l'économie d'énergie au Canada
20 et 21 RCAIR	Règles transitoires applicables aux biens acquis avant 1972