

N° : **IT-273R2**

DATE : le 13 septembre 2000

OBJET : **LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU**
Aide gouvernementale – Observations générales

RENOVI : L'article 9, le paragraphe 13(7.1) et les alinéas 12(1)x) et 53(2)k) (aussi les articles 66, 66.1, 66.2, 66.4 et 126; les paragraphes 12(2.1), 12(2.2), 13(7.4), 13(21), 14(10), 14(11), 53(2.1), 127(9) et 248(16); les alinéas 12(1)r), 20(1)hh), 20(1)hh.1), 40(2)i), 53(2)s) et 56(1)s) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; et les articles 6700, 6700.1, 6700.2, 6702, 6705 et 7300 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*)

À l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC), nous publions des bulletins d'interprétation (IT) en matière d'impôt sur le revenu afin de donner des interprétations techniques et des positions à l'égard de certaines dispositions contenues dans la législation fiscale. À cause de leur caractère technique, les bulletins sont surtout utilisés par notre personnel, les experts en fiscalité et d'autres personnes qui s'occupent de questions fiscales. Pour les lecteurs qui désirent des explications moins techniques de la loi, nous offrons d'autres publications, telles que des guides d'impôt et des brochures.

Bien que les observations énoncées dans un numéro particulier d'un bulletin puissent se rapporter à une disposition de la loi en vigueur au moment où elles ont été faites, elles ne peuvent pas se substituer à la loi. Le lecteur devrait donc considérer ces observations à la lumière des dispositions pertinentes de la loi en vigueur pour l'année d'imposition visée. Ce faisant, il devrait tenir compte des effets de toutes les modifications pertinentes apportées à ces dispositions et de toutes les décisions pertinentes des tribunaux depuis la date où ces observations ont été faites.

Sous réserve de ce qui précède et à moins d'indication contraire, une interprétation ou une position énoncée dans un bulletin s'applique habituellement à compter de la date de sa publication. Lorsqu'une interprétation ou une position est modifiée et que cette modification avantage les contribuables, celle-ci entre habituellement en vigueur à l'égard des mesures de cotisation et de nouvelle cotisation futures. Par contre, si la modification n'est pas à l'avantage des contribuables, elle s'appliquera habituellement à l'année d'imposition en cours et aux années suivantes, ou aux opérations effectuées après la date à laquelle la modification a été publiée.

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

Directeur, Division des entreprises et des publications
Direction des décisions de l'impôt
Direction générale de la politique et de la législation
Agence des douanes et du revenu du Canada
Ottawa ON KIA 0L5

Une version officielle de ce bulletin sera disponible sur notre site Internet, à l'adresse suivante :

www.ccra-adrc.gc.ca

Contenu

Application

Résumé

Discussion et interprétation

Considérations générales (1-2)

Provenance de l'aide (3)

Réduction du coût d'une immobilisation

Biens amortissables (4)

Immobilisations non amortissables (5)

Aide reçue relativement à des dépenses en capital admissibles (6)

Montants inclus dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x)

Application de l'alinéa 12(1)x) (7)

Exceptions à l'exigence prévue à l'alinéa 12(1)x) (8)

Montants prescrits (9)

Choix visant à réduire le coût d'une immobilisation (10-13)

Choix visant à réduire le montant d'une dépense (14-15)

Prêts à remboursement conditionnel et cautions (16)

Crédits d'impôt et déductions dans le calcul de l'impôt (17)

Remboursements (18)

Sociétés de personnes et fiducies (19)

Aide reçue relativement à un avoir minier (20)

Crédit d'impôt à l'investissement (21)

Taxe sur les produits et services (22)

Paiements incitatifs versés à des médecins (23)

Aide d'un gouvernement étranger (24)

Catastrophes naturelles (25)

Remboursement d'un montant d'aide

Généralités (26)

Remboursement d'un montant d'aide au titre de dépenses en capital admissibles (27)

Remboursement d'un montant d'aide au titre d'une immobilisation non amortissable (28)

Remboursement d'un montant d'aide au titre d'un bien amortissable (29)

Remboursement d'un montant d'aide après une fusion (30)

Explication des modifications

Application

Ce bulletin annule et remplace le bulletin d'interprétation IT-273R du 19 janvier 1981, le communiqué spécial du 31 décembre 1981 qui s'y rapporte et le bulletin d'interprétation IT-182 du 28 octobre 1974. Il s'applique aux subventions et autres formes d'aide gouvernementale décrites dans les bulletins annulés antérieurement, soit les bulletins IT-53R, IT-204, IT-228R, IT-235, IT-249, IT-250, IT-251, IT-252, IT-253, IT-276, IT-279, IT-294 et IT-455. Ces bulletins ont été annulés par la directive DIT-2 du 17 mai 1991, par suite de l'adoption de l'alinéa 12(1)x applicable à certains paiements incitatifs et montants d'aide reçus après le 22 mai 1985. La date effective d'entrée en vigueur d'une disposition législative particulière dont il est question dans le bulletin peut figurer à la section *Explication des modifications* (ou, dans certains cas, à la section *Discussion et interprétation*) du bulletin. Toutefois, lorsque le bulletin est muet en ce qui concerne la date effective d'entrée en vigueur d'une disposition particulière, il faut se reporter à la disposition législative même.

Résumé

Ce bulletin expose le traitement fiscal réservé aux paiements incitatifs et autres formes d'aide gouvernementale qu'un contribuable reçoit au cours d'une année pendant laquelle il tire un revenu d'une entreprise ou d'un bien. Il traite des circonstances dans lesquelles cette aide est imposable et des circonstances dans lesquelles elle ne l'est pas, et des conséquences des remboursements. Il explique les règles qui permettent à un contribuable de réduire le coût d'un bien lorsque l'aide est reçue relativement à l'acquisition d'une immobilisation. Le bulletin traite également de l'incidence fiscale d'une aide gouvernementale qu'un associé d'une société de personnes ou un bénéficiaire d'une fiducie reçoit. Il explique en outre le traitement fiscal applicable aux crédits de taxe sur les intrants qui servent à déterminer le montant de la taxe sur les produits et services à payer relativement à une entreprise.

Discussion et interprétation

Considérations générales

1. Un contribuable qui exploite une entreprise ou qui tire un revenu d'un bien peut recevoir une forme quelconque d'aide financière d'une source gouvernementale à titre de paiement incitatif (p. ex. mesures visant à favoriser l'emploi, à réduire la production de certains stocks, comme du poisson ou des denrées) par suite d'une mesure gouvernementale autre que l'expropriation (telle qu'une ordonnance visant la destruction de certaines immobilisations ou de stocks appartenant au contribuable, p. ex. des animaux malades) ou relativement à la perte d'un revenu ou d'un bien survenue à la suite d'un désastre (comme une inondation, une gelée ou une explosion). Pour décider du traitement fiscal à accorder à une telle aide financière, il faut considérer les facteurs suivants, à savoir :

- si le contribuable a droit au montant en raison d'un contrat, d'une loi, d'un décret, etc.;
- si l'aide est liée à une dépense ou à l'acquisition d'une immobilisation.

2. Lorsqu'un contribuable qui tire un revenu d'une entreprise ou d'un bien reçoit un montant d'aide, l'application de principes commerciaux généralement admis aux fins du calcul du bénéfice ou de la perte en vertu de l'article 9 exige normalement que le coût d'un bien ou le montant d'une dépense soit réduit du montant de tout remboursement ou paiement semblable se rapportant à l'acquisition du bien ou à la dépense effectuée. Lorsqu'une personne a droit à un montant en raison d'un contrat, d'une loi, d'un décret, etc., le montant reçu pour la perte ou la destruction d'une immobilisation est considéré comme étant le produit de disposition du bien, tandis que tout dédommagement reçu pour la perte ou la destruction de stocks ou pour la perte de bénéfices est considéré comme étant un revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien, selon le cas. Si l'application de principes commerciaux généralement admis aux fins du calcul du bénéfice ou de la perte en vertu de l'article 9 n'exige pas que le montant de l'aide gouvernementale soit inclus dans le revenu, ou qu'il soit appliqué en réduction du coût ou du coût en capital d'un bien ou du montant déductible à titre de dépense, une disposition précise de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, telle que l'alinéa 12(1)t, 12(1)x, 12(1)x.1 ou 28(1)d (qui se rapporte aux montants reportés en vertu de l'article 80.3) ou le sous-alinéa 56(1)a(vi), peut s'appliquer et exiger que le montant soit inclus dans le calcul du revenu.

Provenance de l'aide

3. Autre que la mention d'aide au numéro 18, la mention d'aide dans ce bulletin s'entend de tous les montants décrits au numéro 7 qui sont reçus directement d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'un autre organisme public. Cette aide comprend les montants reçus du gouvernement fédéral ou d'un gouvernement provincial ou étranger, d'une municipalité, d'une société d'État ou de tout autre organisme public (appelés collectivement « organisations gouvernementales » dans ce bulletin). Bien que l'on doive également tenir compte de la nature des fonctions remplies par l'entité, un organisme public est en général une entité qui répond à tous les critères suivants :

- il a un devoir envers le public;
- il est assujéti à un haut degré de contrôle gouvernemental;
- il met ses bénéfices au profit du public.

L'alinéa 12(1)x et les dispositions connexes sur l'aide gouvernementale s'appliquent quand un contribuable reçoit indirectement une aide d'une organisation gouvernementale après le 23 février 1998, à moins que l'aide ne soit reçue avant 1999 conformément à une entente écrite conclue avant le 24 février 1998. On inclut ici l'aide reçue d'une entité sans but lucratif qui reçoit aussi son financement d'une organisation gouvernementale.

Réduction du coût d'une immobilisation

Biens amortissables

4. Lorsqu'un contribuable reçoit ou est en droit de recevoir une aide gouvernementale relativement à des biens amortissables, la réduction du coût en capital des biens amortissables s'applique différemment selon que le contribuable a droit au montant d'aide ou qu'il le reçoit avant ou après la disposition des biens pour lesquels l'aide est accordée. Lorsqu'un contribuable est en droit de recevoir une aide relativement à un bien amortissable avant qu'il n'en dispose, le paragraphe 13(7.1) s'applique pour réduire du montant de l'aide le coût en capital du bien (tel que calculé sans égard à l'article 80 ou au paragraphe 13(7.1) ou (7.4)). Lorsqu'un contribuable n'est pas en droit de recevoir et ne reçoit pas l'aide avant de disposer du bien amortissable, c'est la fraction non amortie du coût en capital (FNACC) des biens de la catégorie prescrite dans laquelle le bien était inclus qui est réduite par l'effet de la variable J de la formule prévue au paragraphe 13(21) pour le calcul de la FNACC d'une catégorie à un moment donné. Veuillez vous reporter à la dernière du bulletin d'interprétation IT-478, *Déduction pour amortissement – Récupération et perte finale*, pour obtenir plus de renseignements sur la façon dont la déduction pour amortissement peut être récupérée si l'aide a été reçue après la disposition du bien.

Immobilisations non amortissables

5. Lorsqu'un contribuable reçoit ou est en droit de recevoir une aide gouvernementale relativement à une immobilisation qui n'est pas un bien amortissable, l'alinéa 53(2)k s'applique généralement pour réduire le prix de base rajusté (PBR) du bien. Bien que l'alinéa 53(2)k ne s'applique pas à l'aide reçue ou à recevoir relativement à des actions du capital-actions d'une société à capital de risque visée par règlement ou d'une société à capital de risque de travailleurs visée par règlement, ou à des actions du capital-actions d'une société canadienne imposable détenues dans le cadre d'un régime d'achat d'actions visé par règlement, toute perte en capital subie au moment de la disposition de telles actions doit être réduite du montant de l'aide reçue ou à recevoir relativement à ces actions du fait de l'alinéa 40(2)i). Si le contribuable a disposé du bien avant de recevoir ou d'être en droit de recevoir l'aide, rien dans la Loi n'autorise à réduire de façon rétroactive le PBR de ce bien, et l'aide doit donc être incluse dans le calcul du revenu, en vertu de l'alinéa 12(1)x), au moment où elle est reçue.

Aide reçue relativement à des dépenses en capital admissibles

6. Aux termes du paragraphe 14(10), le montant d'une dépense en capital admissible d'un contribuable relativement à une entreprise est réduit du plein montant de l'aide gouvernementale qu'il a reçue ou qu'il est en droit de recevoir, soustraction faite de toute somme remboursée en exécution d'une obligation légale de la rembourser (veuillez vous reporter au numéro 27 pour connaître les conséquences

des remboursements effectués en exécution d'une obligation légale de rembourser tout ou partie de l'aide). Par conséquent, le montant d'une dépense en capital admissible d'un contribuable (et le montant cumulatif des immobilisations admissibles qui en résulte) peut varier par suite de la réception ou du remboursement d'un montant d'aide, à condition que le contribuable continue d'exploiter l'entreprise. Toutefois, quand l'aide gouvernementale relativement à une dépense en capital admissible est reçue après que le contribuable a cessé d'exploiter l'entreprise à laquelle la dépense en capital admissible se rapporte, elle est incluse dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x).

Montants inclus dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x)

Application de l'alinéa 12(1)x)

7. L'alinéa 12(1)x) s'applique aux montants reçus à l'égard d'une dépense ou du coût d'un bien, qu'ils soient reçus à titre de remboursement, de contribution ou d'indemnité ou à titre d'aide sous toute forme (y compris sous forme de prime, de subvention, de prêt à remboursement conditionnel ou de déduction de l'impôt), à moins qu'une des exceptions prévues aux sous-alinéas 12(1)x)(v) à (viii) ne s'applique (voir le numéro 8). L'alinéa 12(1)x) s'applique également à toutes formes de paiements incitatifs, y compris sous forme de prime, de subvention, de prêt à remboursement conditionnel, de déduction de l'impôt ou d'indemnité, à moins qu'une des exceptions décrites au numéro 8 ne s'applique.

Exceptions à l'exigence prévue à l'alinéa 12(1)x)

8. Le montant de l'aide ou du paiement incitatif décrit à l'alinéa 12(1)x) n'est pas inclus dans le calcul du revenu dans les circonstances suivantes :
- s'il est prescrit par l'article 7300 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (voir le numéro 9);
 - s'il est par ailleurs inclus dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année ou pour une année antérieure (p. ex. si le montant doit être inclus dans le revenu par l'effet de principes commerciaux généralement admis ou de toute disposition de la Loi mentionnée au numéro 2);
 - s'il réduit le coût ou le coût en capital d'un bien (voir les numéros 4, 5 et 10 à 13) — veuillez prendre note cependant que l'alinéa 12(1)x) s'applique bel et bien lorsque la réduction est effectuée uniquement aux fins de la définition de « crédit d'impôt à l'investissement » au paragraphe 127(9);
 - s'il réduit le montant à l'égard d'une dépense (voir les numéros 14 et 15);
 - s'il est par ailleurs déduit dans le calcul d'un solde de dépenses ou autres montants non déduits du contribuable pour l'année ou pour une année antérieure (p. ex. voir le numéro 6 ou le numéro 20);

- f) si on peut raisonnablement le considérer comme un paiement fait au titre de l'acquisition par le payeur (c.-à-d. une organisation gouvernementale) d'une participation dans le contribuable, dans une entreprise ou un bien du contribuable (p. ex. lorsqu'en échange des fonds, une organisation gouvernementale obtient le droit de recevoir une part des bénéfices de l'entreprise).

Montants prescrits

9. Les montants prescrits indiqués à l'article 7300 du Règlement comprennent certains paiements faits à des sociétés sous contrôle autochtone, ainsi que l'aide accordée par une province ou le gouvernement fédéral sous forme de crédit d'impôt ou de tout autre montant d'aide pour l'acquisition d'une action de certaines sociétés à capital de risque visées par le Règlement. Ces montants ne sont pas inclus dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x) et ne sont pas appliqués en réduction du PBR des actions du capital-actions d'une « société à capital de risque visée par règlement » ou d'une « société à capital de risque de travailleurs visée par règlement », ou des actions du capital-actions d'une société canadienne imposable détenues dans le cadre d'un « régime d'achat d'actions visé par règlement ». Veuillez toutefois vous reporter au numéro 5 pour connaître les conséquences de ces montants d'aide sur le montant de toute perte en capital subie au moment de la disposition de telles actions.

Choix visant à réduire le coût d'une immobilisation

10. Un contribuable peut, conformément au paragraphe 13(7.4) ou 53(2.1), exercer un choix afin de réduire le coût en capital ou le coût d'une immobilisation acquise grâce à un montant d'aide afin de différer les conséquences fiscales qu'entraîne l'inclusion d'un montant dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x). Le choix prévu au paragraphe 13(7.4) peut être exercé à l'égard d'une aide reçue relativement à un bien amortissable, et celui visé au paragraphe 53(2.1) peut être exercé à l'égard d'une aide reçue relativement à une immobilisation, autre qu'un bien amortissable, à la condition que le bien ait été acquis au cours de l'année où l'aide a été reçue, de l'année suivante ou des trois années précédentes. Le montant choisi ne peut pas dépasser le moindre des montants suivants :

- a) le coût en capital du bien amortissable calculé par ailleurs (mais sans tenir compte des redressements exigés par l'effet du paragraphe 13(7.1)), ou le PBR de toute autre immobilisation au moment où le bien a été acquis, calculé sans égard à l'alinéa 53(2)s);
- b) le montant de l'aide reçue;
- c) zéro, si le contribuable a disposé du bien avant l'année dans laquelle l'aide a été reçue.

11. En ce qui touche les immobilisations non amortissables, la limite dont il est question au point 10a) correspond normalement au coût réel d'acquisition du bien avant application de l'un ou l'autre des redressements visés à

l'article 53. La limite précisée au point 10c) vise à empêcher le contribuable d'exercer un choix à l'égard d'un bien dont il a disposé avant l'année d'imposition dans laquelle l'aide a été reçue. Bien que le contribuable ne soit pas tenu de choisir le plein montant de l'aide reçue, tout excédent de l'aide sur le montant choisi est inclus dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x).

12. Le contribuable peut exercer les choix mentionnés ci-dessus dans l'année où l'aide est reçue ou dans l'année suivante s'il a acquis le bien dans cette année-là. Dans les deux cas, le choix doit être soumis au plus tard le jour où le contribuable est tenu de produire sa déclaration de revenus pour l'année (c.-à-d. l'année d'imposition dans laquelle l'aide a été reçue ou l'année d'imposition dans laquelle le bien a été acquis). Le choix est soumis dans une lettre signée jointe à la déclaration de revenus applicable et précisant ce qui suit :

- a) le paragraphe en vertu duquel le choix est exercé;
- b) le montant choisi;
- c) le montant de l'aide et la date de sa réception;
- d) la date d'acquisition du bien;
- e) le PBR ou le coût en capital du bien tel que calculé avant soustraction du montant choisi.

13. Lorsqu'un montant d'aide est reçu au cours d'une année et que le bien auquel l'aide se rapporte est acquis dans l'année suivante, le montant doit être inclus dans le calcul du revenu pour l'année de sa réception en vertu de l'alinéa 12(1)x), à moins qu'une des exceptions décrites au numéro 8 ne s'applique. Lorsque le bien est acquis dans l'année suivante et que le contribuable exerce un choix en vertu du paragraphe 13(7.4) ou 53(2.1), la déclaration de revenus pour l'année antérieure fera l'objet d'une nouvelle cotisation de manière à ce que soit retranché le montant inclus dans le calcul du revenu jusqu'à concurrence du montant choisi ou déterminé. Toutefois, si le bien est acquis au plus tard à la date à laquelle le contribuable est tenu de produire sa déclaration de revenus pour l'année où l'aide est reçue, le choix peut être joint à cette déclaration et le montant de l'aide visé par le choix n'a pas à être inclus dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x) pour cette année antérieure.

Choix visant à réduire le montant d'une dépense

14. Aux termes du paragraphe 12(2.2), un contribuable peut choisir de réduire le montant d'une dépense (qu'elle soit ou non déductible) engagée ou effectuée dans l'année, dans l'année suivante ou dans toute année précédente de tout ou partie de l'aide gouvernementale qui a été reçue dans l'année à l'égard de la dépense et qui aurait par ailleurs été incluse dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x). Ce choix peut être exercé à l'égard d'une aide autre qu'une aide reçue à l'égard d'une dépense relativement au coût du bien du contribuable (p. ex. les frais juridiques versés pour l'acquisition de l'immobilisation). Le choix prévu à cette disposition a pour effet de réduire le montant qui doit être

inclus, en vertu de l'alinéa 12(1)x), dans le calcul du revenu pour l'année où l'aide a été reçue, et de réduire le montant de la dépense qui y est reliée. Si le montant a été déduit dans le calcul du revenu du contribuable pour une année précédente, un redressement devra être apporté à cette année-là afin que le choix soit rendu applicable. Lorsque le redressement apporté pour réduire la dépense se rapporte à une année d'imposition pour laquelle un avis de cotisation a déjà été établi, le paragraphe 12(2.2) stipule qu'un avis de nouvelle cotisation peut être établi même si la période normale de nouvelle cotisation est échue et qu'aucune renonciation visée au paragraphe 152(4) n'a été présentée par le contribuable. Cette nouvelle cotisation comprendra tout redressement aux intérêts ou pénalités applicables à l'année d'imposition qu'elle vise.

15. Le choix prévu au paragraphe 12(2.2) doit être soumis au plus tard le jour où le contribuable est tenu de produire sa déclaration de revenus (ou serait ainsi tenu s'il avait un impôt payable en vertu de la partie I pour cette année-là) pour l'année où l'aide a été reçue ou pour l'année dans laquelle la dépense a été engagée ou effectuée, selon la plus éloignée des deux dates. Le choix est exercé de façon semblable à celle décrite au numéro 12, où l'on doit indiquer le montant de la dépense et la date à laquelle elle a été engagée ou effectuée.

Prêts à remboursement conditionnel et cautions

16. Les prêts à remboursement conditionnel et les paiements faits par les organisations gouvernementales garantes sont inclus, en vertu de l'alinéa 12(1)x), dans le calcul du revenu au moment où le prêt est consenti ou au moment où le garant verse un paiement au créancier, à moins que l'une des exceptions visées au numéro 8 ne s'applique ou que le contribuable n'exerce un choix de la façon décrite aux numéros 10 à 15. En ce qui touche les prêts à remboursement conditionnel, s'il est ultérieurement établi que le montant du prêt qui doit faire l'objet d'une remise est inférieur au montant inclus, en vertu de l'alinéa 12(1)x), dans le calcul du revenu du débiteur et que le débiteur est légalement tenu de rembourser la différence, le contribuable a, en vertu de l'alinéa 20(1)hh), droit à une déduction dans l'année dans laquelle le montant est ainsi remboursé (voir le numéro 26). Le fait qu'un prêt ne porte pas intérêt ou soit consenti à un taux d'intérêt inférieur au taux d'intérêt commercial en vigueur ne caractérise généralement pas le prêt comme une aide pour l'application de l'alinéa 12(1)x). En ce qui touche le paiement versé par un garant, si le débiteur est légalement tenu de rembourser le garant, une déduction en vertu de l'alinéa 20(1)hh) sera également permise pour l'année du remboursement.

Crédits d'impôt et déductions dans le calcul de l'impôt

17. Les crédits d'impôt et les déductions dans le calcul de l'impôt fédéral et provincial qui sont de par leur nature des paiements incitatifs ou qui sont reçus à titre d'aide

relativement au coût d'un bien ou à une dépense sont inclus, en vertu de l'alinéa 12(1)x), dans le calcul du revenu dans l'année de leur réception, à moins qu'une des exceptions dont il est question au numéro 8 ne s'applique. La déduction fédérale accordée aux petites entreprises est un exemple de déduction dans le calcul de l'impôt qui n'est ni un paiement incitatif, ni un montant d'aide au titre du coût d'un bien ou d'une dépense, et elle ne peut donc pas être incluse dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x). Un crédit d'impôt ou une déduction dans le calcul de l'impôt est considéré comme ayant été reçu (et ainsi inclus dans le calcul du revenu s'il s'agit d'un paiement incitatif ou d'une aide reçue relativement au coût d'un bien ou à une dépense) à la première des circonstances suivantes :

- lorsqu'il est appliqué en réduction des acomptes provisionnels à payer par le contribuable;
- lorsqu'il est appliqué pour obtenir ou pour augmenter un remboursement d'impôt ou pour réduire l'impôt à payer pour une année d'imposition.

Il faut prendre note que, bien que les crédits d'impôt pour production cinématographique ou magnétoscopique soient réputés par les paragraphes 125.4(5) et 125.5(5) être des montants d'aide pour l'application de l'alinéa 12(1)x), ces dispositions ont été adoptées pour établir le moment de la réception du montant d'aide pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Par opposition à la règle temporelle générale décrite plus tôt, les crédits d'impôt reçus en vertu des articles 125.4 et 125.5 sont toujours considérés, par l'effet des paragraphes 125.4(5) et 125.5(5), comme étant reçus avant la fin de l'année d'imposition à laquelle les crédits se rapportent. L'absence d'une telle disposition dans le cas d'autres crédits ou de déductions dans le calcul de l'impôt ne signifie pas que ces montants ne sont pas considérés comme des montants d'aide gouvernementale.

Remboursements

18. Le remboursement d'un montant qui a été déduit à titre de dépense dans une année antérieure pourrait être inclus dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x), peu importe qu'il puisse être considéré comme un paiement incitatif ou un montant d'aide (au sens habituel de ces expressions). Par exemple, quand un contribuable reçoit, après 1990, un remboursement d'impôt à l'égard d'un montant déduit à titre de dépense au cours d'une année antérieure, le montant du remboursement est inclus dans le calcul du revenu, en vertu de l'alinéa 12(1)x), dans l'année où le remboursement a été reçu, dans la mesure où une cotisation ou une nouvelle cotisation applicable à une autre année d'imposition n'a pas été établie pour appliquer le remboursement en réduction du coût d'un bien ou du montant d'une dépense déduite dans cette autre année d'imposition. De même, les droits compensateurs ou antidumping payables par un contribuable après le 23 février 1998 sont déductibles en vertu de l'alinéa 20(1)vv), et tout montant remboursé ultérieurement doit être inclus dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)z.6).

Sociétés de personnes et fiducies

19. L'aide gouvernementale qu'un bénéficiaire d'une fiducie ou un associé d'une société de personnes reçoit est réputée par le paragraphe 12(2.1) de la *Loi* être reçue par la fiducie ou la société de personnes lorsqu'elle est accordée au titre d'une dépense, ou dans le cadre des activités de la fiducie ou de la société de personnes, ou relativement au coût d'un bien appartenant à la fiducie ou à la société de personnes. De même, lorsqu'un bénéficiaire d'une fiducie ou un associé d'une société de personnes reçoit ou est en droit de recevoir une aide gouvernementale qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant à un bien dont le coût constitue une dépense en capital admissible de la fiducie ou de la société de personnes, ou comme devant servir à l'acquisition d'un tel bien, l'aide est réputée par le paragraphe 14(11) de la *Loi* être reçue par la fiducie ou la société de personnes. Lorsque le paragraphe 12(2.1) s'applique, l'aide est incluse, en vertu de l'alinéa 12(1)x), dans le calcul du revenu de la société de personnes ou de la fiducie, à moins qu'une des exceptions décrites au numéro 8 ne s'applique relativement à la fiducie ou à la société de personnes. Veuillez consulter le numéro 6 qui porte sur le traitement fiscal de l'aide accordée au titre de dépenses en capital admissibles.

Aide reçue relativement à un avoir minier

20. Selon la *Loi* de l'impôt sur le revenu, les contribuables de l'industrie primaire doivent tenir des comptes distincts pour certains frais d'exploration et d'aménagement. Les frais qui doivent être comptabilisés en commun comprennent les frais d'exploration au Canada, les frais d'aménagement au Canada et les frais à l'égard de biens canadiens relatifs au pétrole et au gaz. Tout montant d'aide qu'un contribuable reçoit ou est en droit de recevoir au titre de ces frais est généralement déduit du compte applicable. Un tel « montant à titre d'aide » est défini au paragraphe 66(15), et comprend toute forme d'aide financière reçue ou à recevoir d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'un autre organisme public au titre des frais d'exploration et d'aménagement qui ont été engagés. Ce montant d'aide vient également réduire le montant auquel il peut être renoncé en faveur des détenteurs d'actions accréditives en vertu des paragraphes 66(12.6) et (12.62). Dans la mesure où le montant d'aide est appliqué en réduction du compte, il n'est pas inclus dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x). Tout montant d'aide que le contribuable est légalement tenu de rembourser est rajouté au compte au moment de son remboursement.

Crédit d'impôt à l'investissement

21. Un crédit d'impôt à l'investissement réduit généralement le coût des dépenses auxquelles il se rapporte aux fins de l'impôt (p. ex. le coût ou le coût en capital du bien auquel le crédit d'impôt à l'investissement se rapporte ou la fraction non amortie du coût en capital des biens de la catégorie applicable de biens amortissables dont le bien fait partie). Dans la mesure où une telle réduction n'a pas lieu

(p. ex. le crédit d'impôt se rapporte à un bien non amortissable qui a été acquis et dont il a été disposé au cours d'années d'imposition précédant l'année au cours de laquelle le crédit est demandé), le montant du crédit d'impôt à l'investissement est, en vertu de l'alinéa 12(1)r), inclus dans le calcul du revenu pour l'année d'imposition suivant celle des années suivantes qui est la plus tardive : l'année dans laquelle le crédit est demandé et l'année dans laquelle les dépenses visées par le crédit ont été effectuées.

Taxe sur les produits et services

22. En vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, une personne inscrite aux fins de la perception et du versement de la TPS/TVH (la taxe sur les produits et services ou la taxe de vente harmonisée) a droit à un crédit d'impôt sur les intrants à l'égard des produits et services qu'elle fournit dans le cadre d'une activité commerciale. En général, le crédit de taxe sur les intrants correspond à la TPS/TVH payée ou à payer par la personne pour l'achat d'un bien, d'une fourniture ou d'un service qui servira par la suite à fournir un bien ou un service dans le cadre de l'entreprise exploitée par cette personne. En outre, divers remboursements de la TPS/TVH (p. ex. pour l'achat d'une résidence privée auprès d'un constructeur) sont prévus à la *Loi sur la taxe d'accise*. Pour les fins de ce bulletin, le montant demandé à titre de crédit de taxe sur les intrants ou de remboursement est réputé par le paragraphe 248(16) de la *Loi* être un montant d'aide gouvernementale reçu par le contribuable. Ainsi, par exemple, le montant de tout crédit de taxe sur les intrants ou de tout remboursement qui est réputé être reçu par le contribuable :

- est soit inclus, en vertu de l'alinéa 12(1)x), dans le calcul du revenu, dans la mesure où il a trait à la TPS/TVH payée pour une dépense;
- soit réduit le coût en capital d'un bien amortissable en vertu du paragraphe 13(7.1), dans la mesure où il se rapporte à la TPS/TVH versée pour ce bien;
- soit réduit le PBR d'une immobilisation non amortissable en vertu de l'alinéa 53(2)k), dans la mesure où il se rapporte à la TPS/TVH payée pour ce bien.

Paiements incitatifs versés à des médecins

23. Des organisations gouvernementales peuvent verser des paiements incitatifs afin d'amener des professionnels de la santé à exercer dans des régions désignées dépourvues de services médicaux. De telles subventions sont incluses, en vertu de l'alinéa 12(1)x), dans le calcul du revenu quand aucune des exceptions décrites au numéro 8 ne s'applique.

Aide d'un gouvernement étranger

24. Le paragraphe 13(7.1) ou 13(21) ou l'alinéa 53(2)k) peut également s'appliquer lorsqu'une aide est reçue d'un gouvernement étranger pour l'acquisition d'une immobilisation amortissable ou non amortissable. Toutefois, lorsque le montant d'aide réduit l'impôt sur le revenu à payer à un pays étranger, il peut réduire le crédit pour impôt

étranger offert au Canada en vertu de l'article 126. Dans la mesure où une réduction de l'impôt sur le revenu étranger à payer abaisse le montant du crédit pour impôt étranger pouvant être appliqué à l'impôt payable au Canada, le montant n'est pas considéré comme un montant d'aide et ne réduit pas le coût du bien. Il n'a pas non plus à être inclus dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x).

Catastrophes naturelles

25. Lorsque survient une catastrophe naturelle, une aide gouvernementale peut être reçue à l'égard de l'exploitation d'une entreprise, d'un bien détenu en vue d'en tirer un revenu, d'une perte personnelle ou d'une dépense. En général, les paiements qu'un particulier reçoit du gouvernement à l'égard de dépenses engagées, ou de pertes subies, à titre personnel par suite d'une catastrophe, y compris les paiements versés pour un logement temporaire, et des repas, durant la catastrophe, ne sont pas inclus dans le calcul du revenu aux fins de l'impôt. De même, l'indemnisation versée par le gouvernement pour la perte de biens à usage personnel ou les dommages causés à ceux-ci n'a habituellement aucune incidence fiscale. Toutefois, l'aide reçue à l'égard d'une immobilisation, qu'il s'agisse d'un bien utilisé dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise ou d'un bien personnel, est normalement déduite du coût des réparations effectuées sur le bien ou, si elle se rapporte au remplacement du bien, elle réduit habituellement le coût ou le coût en capital du bien ainsi acquis. Lorsqu'une aide gouvernementale est reçue relativement à des dommages causés à des biens inscrits à l'inventaire (p. ex. lait gâté, arbres détruits ou endommagés), le montant est inclus, en vertu de l'alinéa 12(1)x), dans le calcul du revenu, dans la mesure où le montant d'aide ne réduit pas le montant des frais engagés relativement aux dommages subis.

Remboursement d'un montant d'aide

Généralités

26. L'alinéa 20(1)hh) prévoit une déduction au titre du remboursement d'une aide gouvernementale qui avait été auparavant incluse, en vertu de l'alinéa 12(1)x), dans le calcul du revenu, à la condition que le contribuable soit légalement tenu de rembourser ce montant. Il prévoit également une déduction au titre du remboursement d'un montant d'aide qui n'a pas été inclus dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x), si le montant d'aide n'a pas été inclus dans le calcul du revenu parce qu'il a servi à réduire le montant d'une dépense qui aurait par ailleurs été déductible dans le calcul du revenu pour une année d'imposition et que le contribuable était légalement tenu de rembourser le montant d'aide. À cette fin, une dépense ne comprend pas un montant qui se rapporte au coût d'un bien ou à un montant qui est ou qui serait déductible en vertu de l'article 66, 66.1, 66.2 ou 66.4, si les restrictions fondées sur le revenu qui s'appliquent aux déductions prévues à ces articles n'étaient pas prises en compte.

Remboursement d'un montant d'aide au titre de dépenses en capital admissibles

27. Lorsqu'un contribuable exécute une obligation légale de rembourser tout ou partie du montant d'aide reçu au titre d'une dépense en capital admissible, le montant de la dépense en capital admissible augmente jusqu'à concurrence du remboursement en vertu de l'alinéa 14(10)b). Comme il est précisé au numéro 6, le montant d'une dépense en capital admissible d'un contribuable (et le montant cumulatif des immobilisations admissibles qui en résulte) peut varier par suite de la réception ou du remboursement d'un montant d'aide, à la condition que le contribuable continue d'exploiter l'entreprise. Lorsque le remboursement d'un montant que le contribuable était légalement tenu de rembourser a trait à une aide reçue relativement à une dépense en capital admissible se rapportant à une entreprise dont l'exploitation a pris fin au moment du remboursement, l'alinéa 20(1)hh.1) prévoit une déduction correspondant aux trois quarts (3/4) du montant ainsi remboursé.

Remboursement d'un montant d'aide au titre d'une immobilisation non amortissable

28. Le remboursement d'un montant d'aide reçu relativement à une immobilisation (autre qu'un bien amortissable), en exécution d'une obligation légale de rembourser, diminue le montant par lequel le PBR du bien doit être réduit en vertu de l'alinéa 53(2)k), ou — si le contribuable a exercé le choix prévu au paragraphe 53(2.1) — du sous-alinéa 53(2)s)(ii). En fait, le PBR du bien est augmenté par l'effet du remboursement. Si le bien fait l'objet d'une disposition avant le remboursement du montant d'aide, rien dans la *Loi* ne prévoit le redressement du gain en capital réalisé ou de la perte en capital subie au moment de la disposition du bien; cependant, le montant du remboursement est réputé par le paragraphe 39(13) être une perte en capital. Si le bien fait l'objet d'une disposition avant la réception du montant d'aide, et qu'en conséquence le montant d'aide est inclus, en vertu de l'alinéa 12(1)x), dans le calcul du revenu parce qu'il n'est plus possible de redresser le PBR du bien, le montant de tout remboursement ultérieur d'un montant d'aide peut alors être déduit dans le calcul du revenu en application de l'alinéa 20(1)hh).

Remboursement d'un montant d'aide au titre d'un bien amortissable

29. Le traitement fiscal réservé au remboursement d'un montant d'aide reçu relativement à un bien amortissable dépend selon que le contribuable possède toujours le bien au moment où le montant d'aide est remboursé. Lorsque le contribuable possède toujours le bien et rembourse tout ou partie du montant d'aide en exécution d'une obligation légale de rembourser, le montant remboursé accroît le coût en capital du bien en vertu de l'alinéa 13(7.1)d) ou — si le contribuable a exercé le choix prévu au paragraphe 13(7.4) — de l'alinéa 13(7.4)b). Le remboursement effectué après la disposition du bien amortissable auquel le montant d'aide se

rapporte vient accroître la FNACC de la catégorie pertinente de biens amortissables par l'effet de la variable C ou D de la formule de calcul prévue au paragraphe 13(21), à la condition que le contribuable soit légalement tenu de rembourser ce montant. Lorsque le remboursement est fait après que le contribuable a mis fin à l'exploitation de son entreprise, le redressement apporté à la FNACC peut entraîner une déduction en vertu du paragraphe 20(16); pour obtenir plus de renseignements, veuillez consulter la dernière version du bulletin d'interprétation IT-478.

Remboursement d'un montant d'aide après une fusion

30. La dernière version du bulletin d'interprétation IT-474, *Fusion de corporations canadiennes*, décrit la façon de traiter l'aide gouvernementale reçue par des sociétés remplacées, mais remboursées par des nouvelles sociétés (fusionnées).

Explication des modifications

Introduction

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

Aperçu

Le bulletin d'interprétation IT-273R traitait des principes généraux régissant l'imposition de l'aide gouvernementale qu'un contribuable reçoit. Cette révision tient compte des modifications législatives apportées entre la date de la dernière publication du bulletin et l'adoption du chapitre 19 des L.C. de 1998 et du chapitre 22 des L.C. de 1999 (principalement l'introduction de l'alinéa 12(1)x).

Modifications législatives et autres

Les numéros 1 et 2, qui ont été ajoutés, intègrent les observations formulées dans le bulletin d'interprétation IT-182 et traitent généralement de l'imposition de l'aide gouvernementale (les observations figurant au numéro 3 de ce bulletin et les observations portant sur l'imposition de l'aide provenant de personnes décrites au sous-alinéa 12(1)x(i), qui se rapporte à l'aide reçue de sources non gouvernementales, débordent le cadre de ce bulletin).

Le numéro 3 a été ajouté pour clarifier le sens de l'expression « aide gouvernementale » pour l'application du bulletin.

Le numéro 4 incorpore les renseignements de l'ancien numéro 10 et les met à jour.

Le numéro 5 a été ajouté par suite de l'adoption du chapitre 21 des L.C. de 1994 pour expliquer l'effet de la modification apportée à la division 53(2)k(i)(C) et décrit généralement la façon dont l'aide gouvernementale influe sur le PBR des immobilisations visés par règlement et des immobilisations non visés par règlement.

Le numéro 6 a été ajouté par suite de l'adoption du chapitre 21 des L.C. de 1995 pour expliquer l'incidence du paragraphe 14(10), qui s'applique à l'aide reçue après le 21 février 1994 relativement à une dépense en capital admissible au titre d'une entreprise.

Les numéros 7 à 18 ont été ajoutés pour expliquer généralement le fonctionnement de l'alinéa 12(1)x en ce qui concerne l'aide reçue d'une source gouvernementale.

Le numéro 19 a été ajouté par suite de l'adoption du chapitre 6 des L.C. de 1986 pour expliquer généralement le fonctionnement du paragraphe 12(2.1), qui se rapporte à

l'aide gouvernementale reçue par un associé ou un bénéficiaire d'une fiducie.

Le numéro 20 a été ajouté pour préciser que l'aide gouvernementale reçue relativement à des frais relatifs à des ressources réduit le compte de frais connexe et n'est ainsi pas inclus dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x).

Le numéro 21 a été ajouté pour décrire le moment où les crédits d'impôt à l'investissement doivent être inclus dans le calcul du revenu en vertu de l'alinéa 12(1)t).

Le numéro 22 a été ajouté pour expliquer le traitement fiscal applicable aux remboursements de TPS/TVH, de même qu'aux crédits de taxe sur les intrants, qui servent à calculer le montant de TPS/TVH payable par une personne inscrite en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*. Pour obtenir de plus amples renseignements sur la TPS/TVH en général, veuillez consulter les guides, formulaires et mémorandums sur la TPS de l'Agence des douanes et du revenu du Canada.

Le numéro 23 a été ajouté pour préciser que l'alinéa 12(1)x s'applique aux paiements versés aux médecins par une organisation gouvernementale pour les inciter à venir exercer leur profession dans des régions dépourvues de services médicaux. Le bulletin d'interprétation IT-204, qui s'appliquait avant l'adoption de l'alinéa 12(1)x, portait que de telles subventions n'étaient pas imposables si elles étaient reçues comme sommes forfaitaires pour l'établissement d'une pratique médicale plutôt qu'à titre de supplément de revenu. Le bulletin d'interprétation IT-204, de même que plusieurs autres bulletins, a été annulé par la directive DIT-2 du 17 mai 1991, par suite de l'adoption de l'alinéa 12(1)x). Les programmes de subventions décrits dans les autres bulletins annulés par la DIT-2, qui étaient considérés comme non imposables avant l'adoption de l'alinéa 12(1)x), n'existent plus sous la forme décrite dans ces bulletins. Les programmes gouvernementaux qui ont été lancés depuis l'annulation de ces programmes et qui prévoient une aide ou des paiements incitatifs analogues sont imposables dans la mesure prévue à l'alinéa 12(1)x).

Le numéro 24 incorpore les renseignements de l'ancien numéro 9 et les met à jour.

Le numéro 25 a été ajouté pour donner des explications précises en ce qui concerne l'aide gouvernementale reçue par suite d'une catastrophe naturelle.

Les numéros 26 à 29 développent les observations de l'ancien numéro 11 et précisent que le coût en capital, la FNACC ou le PBR peut être augmenté seulement si le remboursement est versé en exécution d'une obligation légale de rembourser. Les numéros 26 à 29 expliquent également les alinéas 20(1)hh) et hh. 1), qui se rapportent

aux remboursements versés après la disposition du bien ou la cessation de l'exploitation de l'entreprise.

Le numéro 30 reprend l'ancien numéro 15.

Les anciens numéros 2 à 7 ont été supprimés parce que les renseignements qu'ils contenaient ne sont plus pertinents à la lumière de l'alinéa 12(1)x).

L'ancien numéro 8 a été supprimé parce que les renseignements qu'il contenait se trouvent aux nouveaux numéros 4, 5 et 8.

Les anciens numéros 12 et 13 ont été supprimés parce que le paragraphe 13(10) (selon lequel le coût de certains biens acquis avant le 1^{er} avril 1972 est réputé correspondre à 115 % de leur coût réel) ne s'applique pas aux années d'imposition courantes.

L'ancien numéro 14, bien qu'exact en droit, a été supprimé parce qu'il était inutile.

Nous avons apporté un certain nombre d'autres changements mineurs pour améliorer la clarté et la lisibilité du bulletin.

Pensez à recycler!



Imprimé au Canada