

BULLETIN D'INTERPRÉTATION

BULLETIN D'INTERPRÉTATION

OBJET : LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU
DÉCLARATIONS D'UN CONTRIBUABLE DÉCÉDÉ PRODUITES COMME S'IL
S'AGISSAIT DE CELLES D'UNE AUTRE PERSONNE

No : IT-326R3

DATE : LE 13 NOVEMBRE 1996

RENOI : LES ARTICLES 114.2 ET 118.93 (AUSSI LES ARTICLES 110, 118,
118.1 À 118.9 ET 180.2; LES PARAGRAPHES 70(2) ET 150(4); ET
L'ALINÉA 104(23)D) DE LA LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU)

APPLICATION

Ce bulletin annule et remplace le bulletin d'interprétation IT-326R2 du
2 février 1990.

RÉSUMÉ

Le représentant légal d'une personne décédée doit produire une déclaration de revenus (ci-après appelée "déclaration ordinaire") dans laquelle il fait état des revenus que la personne décédée a gagnés entre le 1er janvier de l'année du décès et la date du décès. Dans certaines circonstances, le représentant légal peut exclure certains revenus de la déclaration ordinaire et en faire état dans des déclarations de revenus distinctes, comme si le contribuable décédé était une autre personne. Il peut également produire une déclaration distincte pour déclarer la valeur des droits ou des biens de la personne décédée. De même, lorsque l'exercice d'une fiducie testamentaire ou d'une entreprise non constituée en société se termine au cours de l'année et avant le décès du contribuable, la part du revenu de la fiducie testamentaire ou de l'entreprise qui revient à la personne décédée peut être déclarée dans une déclaration distincte, pour la période commençant immédiatement après la fin de l'exercice et se terminant au moment du décès.

Selon les articles 114.2 et 118.93, le total de certaines déductions et de certains crédits non remboursables demandés dans la déclaration ordinaire et dans la déclaration distincte ne peut pas dépasser la somme qui pourrait être déduite si seule la déclaration ordinaire était produite.

Les crédits d'impôt suivants, qui sont compris dans la déclaration ordinaire, peuvent également être demandés dans chacune des déclarations distinctes produites pour l'année du décès : montant en raison de l'âge, montant personnel de base, montant pour conjoint, équivalent du montant pour conjoint et montant pour personnes à charge. Tout autre crédit d'impôt ainsi que certaines déductions permises par ailleurs dans le calcul du revenu imposable sont déductibles dans les déclarations distinctes ou dans la déclaration ordinaire. Cependant, le total de ces autres crédits et déductions ne peut pas dépasser la

somme qui pourrait être déduite si seule une déclaration ordinaire faisant état de tous les revenus, de toutes les déductions et de tous les crédits était produite.

Ce bulletin précise quel revenu peut faire l'objet d'une déclaration distincte. Il traite aussi des déductions permises dans le calcul du revenu imposable et des crédits d'impôt que l'on peut demander lorsqu'une telle déclaration est produite.

DISCUSSION ET INTERPRÉTATION

DÉCLARATIONS DISTINCTES

1. Le paragraphe 70(2), l'alinéa 104(23)d) et le paragraphe 150(4) permettent respectivement de produire une déclaration de revenus concernant certaines parties du revenu d'une personne décédée pour l'année de son décès, comme si la déclaration était celle d'une autre personne. Pour produire une telle déclaration, le représentant légal de la personne décédée doit exercer, s'il y a lieu, les choix suivants:

a) en vertu du paragraphe 70(2), le choix de déclarer la valeur des droits ou biens dont le montant à la réalisation ou à la disposition serait normalement inclus dans le calcul du revenu (voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-212, Revenu de personnes décédées - Droits ou biens);

b) en vertu de l'alinéa 104(23)d), lorsqu'un bénéficiaire d'une fiducie testamentaire décède après la fin de l'année d'imposition de la fiducie, mais avant la fin de l'année civile où l'année d'imposition se termine, le choix de déclarer le revenu tiré de la fiducie pour la période commençant immédiatement après la fin de l'année d'imposition et se terminant au moment du décès;

c) en vertu du paragraphe 150(4), lorsqu'un associé ou un propriétaire d'entreprise décède après la fin de l'exercice de l'entreprise, mais avant la fin de l'année civile où l'exercice s'est terminé, le choix de déclarer le revenu tiré de l'entreprise pour la période commençant immédiatement après la fin de l'exercice et se terminant au moment du décès (voir la dernière version du bulletin IT-278, Décès d'un associé ou d'un associé qui s'est retiré de la société de personnes).

PAGE 2

Le choix mentionné au point a) ci-dessus doit être fait au plus tard à la dernière des dates suivantes : le jour qui tombe un an après la date du décès du contribuable et le 90e jour suivant la mise à la poste d'un avis de cotisation ou de nouvelle cotisation concernant le revenu du contribuable pour l'année du décès.

Afin d'éviter des pénalités pour production tardive, les choix mentionnés aux points b) et c) ci-dessus doivent être faits au plus tard à la dernière des dates suivantes : le 30 avril de l'année qui suit le décès et le jour qui tombe six mois après la date du décès. Toutefois, pour les années d'imposition 1995 et suivantes, la date

limite pour exercer les choix mentionnés aux points b) et c) ci-dessus peut être reportée dans le cas d'une personne décédée si celle-ci ou son conjoint exploitait une entreprise au cours de l'année du décès (sauf si les dépenses de l'entreprise se rapportaient principalement au coût ou au coût en capital d'abris fiscaux). Dans ces circonstances, le choix doit être exercé au plus tard à la dernière des dates suivantes :

- le 15 juin suivant l'année du décès, si le particulier est décédé entre le 1er janvier et le 15 décembre;
- le jour qui tombe six mois après la date du décès, si le particulier est décédé entre le 16 décembre et le 31 décembre ou entre le 1er janvier et le 14 juin de l'année suivante (c.-à- d. avant la date d'échéance de production de la déclaration du/ particulier pour l'année précédente s'il n'était pas décédé).

Même si la date limite pour exercer les choix mentionnés aux points b) et c) ci-dessus peut être reportée comme il est mentionné ci-dessus, des intérêts demeurent exigibles, au taux prescrit, sur le solde impayé au 30 avril de l'année qui suit l'année du décès ou au jour qui tombe six mois après la date du décès.

Les règles de transfert qui régissent les sociétés de personnes s'appliqueront à la déclaration dont il est question au point c) ci-dessus. (Veuillez consulter la dernière version du bulletin IT-138, Calcul et transmission du revenu d'une société.)

DÉDUCTIONS ET CRÉDITS PERMIS

DÉDUCTIONS PERMISES DANS LE CALCUL DU REVENU IMPOSABLE

2. Aux termes de l'article 114.2, le total de toutes les déductions demandées pour le compte d'une personne décédée, selon l'article 110, dans une déclaration ordinaire et dans des déclarations distinctes ne peut pas dépasser le total qui pourrait être déduit si seule une déclaration ordinaire faisant état de tous les revenus de la personne était produite. Voici quelques exemples de déductions permises par l'article 110 à l'égard de certains revenus :

- les avantages découlant d'options d'achat d'actions accordées aux employés, inclus dans le revenu - alinéa 110(1)d) ou d.1) (voir la dernière version du bulletin IT-113, Avantages aux employés - Options d'achat d'actions);
- une somme incluse dans le revenu au titre d'une action de prospecteur ou de commanditaire en prospection - alinéa 110(1)d.2);
- une somme exonérée d'impôt en vertu d'une convention fiscale - sous-alinéa 110(1)f)(i);
- une indemnité reçue aux termes d'une loi sur les accidents du

travail pour blessure, invalidité ou décès - sous-alinéa 110(1)f)(ii) (voir la dernière version du bulletin IT-202, Indemnités pour employés ou travailleurs);

- une somme incluse dans le revenu au titre d'un prêt à la réinstallation - alinéa 110(1)j) (voir la dernière version du bulletin IT-421, Avantages consentis aux particuliers, aux corporations et aux actionnaires sous forme de prêts ou de dettes);
- les revenus qu'une personne a reçus si elle a prononcé un vœu de pauvreté perpétuelle et qui sont déductibles - paragraphe 110(2) (voir la dernière version du bulletin IT-86, Vœu de pauvreté perpétuelle).

3. Les déductions permises par l'article 110 (notamment celles des alinéas 110(1)d) et f)) qui se rapportent à une source de revenu particulière et qui sont demandées dans une déclaration donnée ne peuvent pas dépasser le montant du revenu tiré de cette source dont fait état la déclaration.

CRÉDITS D'IMPÔT NON REMBOURSABLES

4. Lorsqu'il est fait état d'une partie du revenu d'une personne décédée dans une déclaration distincte comme s'il s'agissait du revenu d'une autre personne, les crédits d'impôt personnels qui peuvent être demandés dans la déclaration ordinaire de la personne décédée pour l'année peuvent aussi être demandés dans chaque déclaration distincte produite en vertu du paragraphe 70(2), de l'alinéa 104(23)d) ou du paragraphe 150(4). Les crédits d'impôt personnels prévus par les alinéas 118(1)a) à d) et le paragraphe 118(2) sont les suivants : montant personnel de base, montant pour conjoint, équivalent du montant pour conjoint, montant pour personnes à charge et montant en raison de l'âge (veuillez vous reporter à la dernière version du bulletin IT-513, Crédits d'impôt personnels).

5. Aux termes de l'article 118.93, le total des crédits d'impôt demandés en vertu du paragraphe 118(3) et des articles 118.1 à 118.7 et 118.9 dans la déclaration ordinaire et dans les déclarations distinctes produites pour le compte de la personne décédée ne peut pas dépasser le total qui pourrait être déduit selon ces dispositions si aucune déclaration distincte n'était produite (ci-après appelé "règle de la limite globale"). De façon générale, ces crédits sont les suivants :

- a) le crédit d'impôt pour pension (accordé aux particuliers qui touchent certains types de revenus de pension) - paragraphe 118(3) (voir la dernière version du bulletin IT-517, Crédit d'impôt pour pension);

PAGE 3

- b) le crédit d'impôt pour total des dons - article 118.1 (voir le numéro 8 ci-dessous ainsi que la dernière version du bulletin IT-110, Dons déductibles et reçus officiels de dons);

c) le crédit d'impôt pour frais médicaux - article 118.2 (voir le numéro 7 ci-dessous ainsi que la dernière version du bulletin IT-519, Crédits d'impôt pour frais médicaux et pour personnes handicapées et déduction pour frais de préposé aux soins);

d) le crédit d'impôt pour un particulier qui a une déficience mentale ou physique grave et prolongée - article 118.3 (voir la dernière version du bulletin IT-519);

e) le crédit d'impôt pour frais de scolarité d'un étudiant inscrit à un établissement d'enseignement reconnu - article 118.5 (voir la dernière version du bulletin IT-516, Crédit d'impôt pour frais de scolarité);

f) le crédit d'impôt pour études pour un étudiant inscrit à un programme de formation admissible offert par un établissement d'enseignement agréé - article 118.6 (voir la dernière version du bulletin IT-515, Crédit d'impôt pour études);

g) le crédit d'impôt pour cotisations ouvrières à l'assurance-chômage et au Régime de pensions du Canada ou au Régime de rentes du Québec - article 118.7;

h) le crédit d'impôt au titre des crédits d'impôt pour frais de scolarité et pour études inutilisés (voir les points e) et f) ci-dessus) qui sont transférés à un des parents ou grands-parents de l'étudiant - article 118.9.

6. Les crédits d'impôt prévus par les articles 118.1, 118.2, 118.3, 118.5, 118.6 et 118.9 peuvent être demandés dans n'importe quelle déclaration, peu importe le genre de revenu qui est déclaré. Cependant, les crédits d'impôt en vertu de l'article 118.7 et du paragraphe 118(3) ne peuvent être demandés que dans la déclaration qui fait état du revenu s'y rapportant.

7. Pour l'application de la règle de la limite globale imposée par l'article 118.93, pour calculer le montant maximal du crédit d'impôt pour frais médicaux prévu par l'article 118.2 (voir la dernière version du bulletin IT-519), il faut déduire du montant des frais médicaux admissibles le moins élevé des montants suivants : celui indiqué à cette fin dans la déclaration de revenus personnelle pour l'année (1 614 \$ pour 1995) et 3 % du revenu net total déclaré dans toutes les déclarations produites.

8. Comme il est mentionné au numéro 6 ci-dessus, le crédit d'impôt pour le total des dons, calculé selon la formule exposée au paragraphe 118.1(3), peut être demandé dans n'importe quelle déclaration produite au nom de la personne décédée. Sous réserve de la règle de la limite globale (article 118.93), le crédit d'impôt se fonde sur la somme, pour l'année, du "total des dons à l'état", du "total des dons de biens culturels", du "total des dons de biens écosensibles" (pour les dons de biens écosensibles faits après le 27 février 1995) et du moins élevé des montants suivants : le "total des dons de bienfaisance" et 20 % du revenu net établi dans cette déclaration.

REMARQUE : Le budget fédéral que le ministre des Finances a déposé le 6 mars 1996 contient une proposition visant à relever, pour les années 1996 et suivantes, le plafond des dons de bienfaisance déductibles à 100 % du revenu du particulier donateur pour l'année où il est décédé et pour l'année précédente.

DÉDUCTIONS ET CRÉDITS NON PERMIS

DÉDUCTIONS NON PERMISES DANS LE CALCUL DU REVENU NET

9. Lorsque l'on calcule le revenu net d'une personne décédée dont il est fait état dans une déclaration distincte produite, en vertu du paragraphe 70(2), comme s'il s'agissait de celle d'une autre personne, on ne peut pas, aux termes de l'alinéa 104(23)d) ou du paragraphe 150(4), déduire les dépenses suivantes :

- les frais de garde d'enfants - article 63 (voir la dernière version du bulletin IT-495, Frais de garde d'enfants);
- les frais de préposé aux soins - article 64 (voir la dernière version du bulletin IT-519).

DÉDUCTIONS NON PERMISES DANS LE CALCUL DU REVENU IMPOSABLE

10. Lorsque l'on calcule le revenu imposable d'une personne décédée dont il est fait état dans une déclaration distincte produite comme s'il s'agissait de la déclaration d'une autre personne, on ne doit pas demander les déductions suivantes :

- a déduction pour gains en capital - article 110.6;
- les déductions pour les habitants de régions éloignées
- articles 110.7;
- la déduction des pertes - article 111.

CRÉDITS D'IMPÔT NON PERMIS

11. On ne doit pas tenir compte du transfert à un conjoint, en vertu de l'article 118.8, des crédits d'impôt inutilisés pour déterminer l'impôt exigible d'une personne décédée dont il est fait état dans une déclaration distincte produite comme s'il s'agissait de celle d'une autre personne.

12. Dans le cas d'une déclaration distincte produite pour le compte d'une personne décédée comme s'il s'agissait de la déclaration d'une autre personne, on ne peut pas demander les crédits d'impôt suivants :

- le crédit d'impôt remboursable pour la taxe sur les produits et services - article 122.5;
- le crédit d'impôt remboursable pour enfants - articles 122.6 à 22.64;

- le crédit d'impôt à l'investissement remboursable - article 127.1.

PAGE 4

13. Lorsqu'il s'agit d'une déclaration distincte produite comme s'il s'agissait de celle d'une autre personne, on ne peut pas exercer le choix, prévu au paragraphe 127(8.4), de renoncer aux crédits d'impôt à l'investissement attribués à un associé en vertu des paragraphes 127(8) et (8.3).

AUTRES CONSIDÉRATIONS

14. En vertu du paragraphe 110.4(5), on ne peut pas faire état du montant d'étalement inclus dans le revenu, selon le paragraphe 110.4(2), dans aucune déclaration distincte produite pour le compte d'une personne décédée comme s'il s'agissait de la déclaration d'une autre personne.

15. Selon l'article 127.55, l'impôt minimum ne s'applique pas à une déclaration distincte produite pour le compte d'une personne décédée comme s'il s'agissait de la déclaration d'une autre personne. En outre, le paragraphe 120.2(4) prévoit qu'on ne peut pas reporter un montant d'impôt minimum se rapportant à une autre année d'imposition pour réduire le montant d'impôt à payer relativement à une déclaration distincte.

16. L'article 180.2 (partie I.2) prévoit le remboursement des prestations de sécurité de la vieillesse lorsque le revenu net du particulier (selon les modifications apportées à cet article) excède le montant de base pour l'année d'imposition en question. Dans le cas d'une personne décédée, l'impôt exigible en vertu de la partie I.2 s'applique à chacune des déclarations de revenus produites à son nom. Ainsi, on ne doit pas tenir compte du revenu dont fait état une déclaration distincte pour déterminer l'impôt de la partie I.2 à payer relativement à la déclaration ordinaire et vice versa.

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

Revenu Canada
Direction générale de la politique et de la législation
Direction des décisions et de l'interprétation de l'impôt
25, rue Nicholas
Ottawa ON K1A 0L5

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

Vous pouvez avoir accès aux bulletins d'interprétation de Revenu Canada sur le réseau internet, à l'adresse suivante :

<http://www.rc.gc.ca>

EXPLICATION DES MODIFICATIONS
APPORTÉES AU
BULLETIN D'INTERPRÉTATION IT-326R3
DÉCLARATIONS D'UN CONTRIBUABLE DÉCÉDÉ PRODUITES COMME
S'IL S'AGISSAIT DE CELLES D'UNE AUTRE PERSONNE

INTRODUCTION

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

APERÇU

Le bulletin traite de la portée des articles 114.2 et 118.93 relativement à la production d'une déclaration distincte en vertu du paragraphe 70(2), de l'alinéa 104(23)d) ou du paragraphe 150(4) en plus de la déclaration ordinaire produite au nom d'une personne décédée. Selon les articles 114.2 et 118.93, le total de certaines déductions et de certains crédits d'impôt non remboursables demandés dans la déclaration ordinaire et dans les déclarations distinctes ne doit pas dépasser le montant qui pourrait être déduit si seule la déclaration ordinaire était produite.

Le bulletin tient compte des modifications apportées à la loi à la suite de l'adoption du chapitre 39 des L.C. de 1990 (auparavant le projet de loi C-28), du chapitre 45 des L.C. de 1990 (auparavant le projet de loi C-62), de l'annexe II du chapitre 7 des L.C. de 1994 (le chapitre 49 de 1991 -auparavant le projet de loi C-18), de l'annexe VII du chapitre 7 des L.C. de 1994 (le chapitre 48 de 1992 - auparavant le projet de loi C-80) et du chapitre 3 des L.C. de 1995 (auparavant le projet de loi C-59) et du chapitre 21 des L.C. de 1996 (auparavant le projet de loi C-36). Le bulletin tient aussi compte des modifications proposées dans le budget fédéral du 6 mars 1996.

Le contenu du bulletin n'est touché par aucun autre avant-projet de loi publié avant le 3 septembre 1996.

MODIFICATIONS LÉGISLATIVES ET AUTRES

Le numéro 1 reflète les modifications aux alinéas 150(1)b) et d) applicables aux années d'imposition 1995 et suivantes. Ces modifications auront, dans la plupart des cas, pour effet d'accorder un délai plus long pour l'exercice des choix prévus à l'alinéa 104(23)d) et au paragraphe 150(4), dans le cas où la personne décédée ou son conjoint exploitait une entreprise au cours de l'année du décès.

Le numéro 2 (ancien numéro 3) comporte dorénavant une liste à jour des déductions permises par l'article 110 et non des bulletins

d'interprétation se rapportant à cet article.

Le numéro 3 (la dernière partie de l'ancien numéro 5) ne comporte plus la référence à l'alinéa 110(1)i) dont l'annulation vise les années d'imposition 1989 et suivantes. Cet alinéa prévoyait une déduction au titre des prestations d'assurance-chômage à rembourser dont le montant avait été inclus dans le calcul du revenu imposable. Cette déduction a été remplacée par celle qui est prévue à l'alinéa 60v.1).

Le numéro 7 (la deuxième partie de l'ancien numéro 5) remplace le montant de 1 500 \$ par 1 614 \$, qui est le montant applicable pour 1995.

Le numéro 8 (la troisième partie de l'ancien numéro 5) reflète la modification apportée à la définition de "total des dons", donnée au paragraphe 118.1(1), afin d'en supprimer les mots "calculé sans référence au paragraphe 137(2)", applicable après le 11 décembre 1988 et d'y ajouter l'expression "total des dons de biens écosensibles" pour les dons de ce genre faits après le 27 février 1995. En outre, ce numéro ne comprend plus de commentaires sur le calcul du crédit d'impôt pour le "total des dons". Le calcul applicable apparaît dans la déclaration de revenus des particuliers.

Une remarque qui suit le numéro 8 fait état de la proposition contenue dans le projet de loi C-36 visant à modifier l'article 118.1 en ajoutant une nouvelle définition de "total des dons de biens écosensibles". Cette remarque tient aussi compte de la proposition contenue dans le budget du 6 mars 1996 de relever à 100 % du revenu net le plafond de la déduction pour dons de bienfaisance pour l'année du décès et l'année qui a précédé le décès.

Le numéro 9 (ancien numéro 6) explique que les frais de préposé aux soins peuvent être déduits.

PAGE 6

Le numéro 12 (ancien numéro 9) fait état de la suppression des crédits suivants :

- le crédit remboursable pour taxe de vente, applicable aux années 1991 et suivantes;
- le crédit d'impôt remboursable pour enfants, applicable aux années 1993 et suivantes.

Ces crédits ont été remplacés respectivement par le crédit d'impôt remboursable pour la taxe sur les produits et services et par la prestation fiscale pour enfants.

Le numéro 15 (ancien numéro 12) précise que les dispositions du paragraphe 120.2(4) ne s'appliquent pas à une déclaration distincte produite pour le compte d'une personne décédée.

Le numéro 16 expose la position du Ministère quant à l'application de

l'article 180.2 lorsque plus d'une déclaration de revenus est produite pour le compte d'une personne décédée.

Tout au long du bulletin, nous avons aussi apporté des changements au libellé et à l'ordre des numéros afin d'en améliorer la clarté et la lisibilité.
