

CHAPITRE 18

LES PRESTATIONS SOCIALES ET AUTRES RECETTES

Dans les chapitres précédents, nous avons traité des principaux éléments du revenu. Nous étudierons ici d'autres catégories de revenus, dont on ne tient présentement pas compte dans le revenu aux fins de l'impôt, mais qui sont toutes englobées dans l'assiette compréhensive de l'impôt que nous proposons. Il s'agit des prestations sociales versées par les gouvernements (prestations d'assurance-chômage, indemnités pour accidents du travail, allocations familiales et pensions de vieillesse), des gains provenant du jeu et des remises de dettes. Nous étudierons de plus d'autres formes de revenus dont il est question aux articles 10 et 62 de la Loi de l'impôt sur le revenu. En limitant nos observations à ces catégories particulières de revenu, nous ne voulons nullement laisser entendre que ce soient là les seuls "autres" revenus et gains que devrait englober l'assiette compréhensive de l'impôt. Nous ne prétendons pas les avoir tous énumérés. Il faut bien comprendre que nous préconisons l'inclusion dans le revenu de toute recette et de tout gain, sauf exclusion explicite, et que, même s'il n'en est pas fait mention de façon spécifique dans ce chapitre, on ne doit pas conclure que nous acceptons leur exclusion de l'assiette fiscale.

LES PRESTATIONS SOCIALES

L'une des fonctions du gouvernement consiste à acheminer une certaine partie des biens et des services à la satisfaction des besoins de la collectivité. Il lui incombe en outre d'en modifier la répartition à l'intérieur du secteur privé de l'économie, afin d'assurer une distribution du pouvoir d'achat plus équitable que celle qui autrement pourrait prévaloir. Les impôts et les prestations constituent les deux aspects de cette fonction de redistribution; dans ce chapitre, nous nous préoccuperons surtout de la portée de l'imposition des prestations sociales. Nous nous attacherons principalement au cas du contribuable-bénéficiaire, et nous profiterons de l'occasion pour traiter brièvement des particularités des régimes de prestations sociales proprement dits.

On entend par prestations sociales les montants en espèces versés par les gouvernements aux particuliers, autres que ceux versés en échange de biens ou de services 1/. Au nombre des prestations sociales les mieux connues et les plus importantes, on trouve les suivantes: les allocations familiales, les prestations de sécurité de la vieillesse, les prestations d'assurance-chômage, les indemnités pour accidents du travail, et les prestations de toutes sortes au titre de la sécurité sociale. Il nous semble que la façon actuelle d'envisager ces prestations soit confuse et inconséquente.

Les allocations familiales sont prélevées à même les recettes générales du gouvernement. Elles n'apparaissent pas dans les revenus des bénéficiaires aux fins de l'impôt mais toute personne y ayant droit (qu'elle les accepte ou non) doit réduire, de \$550 à \$300, l'exemption personnelle pour chaque enfant 2/. Il en résulte que le contribuable frappé d'un taux marginal d'imposition peu élevé reçoit, sous forme d'allocations familiales, un montant supérieur à la perte qui résulte de la réduction de l'exemption. C'est exactement le contraire qui se produit dans le cas d'un contribuable frappé d'un taux marginal d'imposition élevé, et ce contribuable aurait tout avantage à ne pas toucher d'allocations familiales et à conserver l'exemption intégrale.

Le régime de sécurité de la vieillesse est pourvu d'un fonds qu'alimentent trois impôts fédéraux distincts: un impôt de 4 p. 100 ajouté au taux de l'impôt sur le revenu des particuliers (jusqu'à concurrence d'un montant de \$120); un impôt de 3 p. 100 ajouté au taux de la taxe de vente, et un impôt de 3 p. 100 ajouté au taux de l'impôt sur le revenu des sociétés 3/. Les pensions reçues à ce titre sont ajoutées aux autres revenus des bénéficiaires et font l'objet d'une pleine imposition.

Les prestations d'assurance-chômage proviennent de cotisations versées par les employés assurés et par leurs employeurs. Il s'agit en fait d'un régime pourvu d'une caisse spécifique. Les cotisations, tout comme les prestations, varient selon le salaire de l'employé. Les cotisations de l'employeur sont déductibles comme dépenses d'exploitation de son entreprise,

mais l'employé ne peut pas déduire ses cotisations de son revenu personnel. Ni les contributions versées par l'employeur pour le compte de l'employé, ni les prestations elles-mêmes ne sont assujetties à l'impôt personnel sur le revenu.

Les indemnités versées aux travailleurs victimes d'accidents du travail sont régies par des lois provinciales et proviennent de contributions versées par des employeurs. Les contributions sont basées sur les bordereaux de paie; et elles sont déductibles par l'employeur à titre de dépenses. L'employé ainsi protégé ne verse aucune cotisation, n'est pas tenu d'ajouter la cotisation de l'employeur à son revenu aux fins de l'impôt et les indemnités qu'il peut recevoir ne sont pas imposables.

On peut difficilement imaginer une plus grande diversité dans les façons de procéder.

C'est après avoir accepté à regret la formule actuelle des régimes de prestations sociales et leurs méthodes de financement (sauf en ce qui concerne la sécurité de la vieillesse) que nous avons pour les motifs allégués aux chapitres 6 et 7 exposé notre proposition; beaucoup plus modérée que nous l'aurions souhaité, elle a tout de même le mérite d'être cohérente. Elle est conforme à notre conception de l'assiette fiscale, et vise à traiter de manière identique tous les régimes, y compris les programmes privés d'assurance-retraite qui existent souvent en parallèle avec les régimes gouvernementaux.

Nous recommandons toutefois, avant de donner suite à nos propositions, qu'on examine à nouveau l'ensemble des prestations sociales, afin de bien s'assurer que leur inclusion dans le revenu n'engendrera pas de graves difficultés.

Conformément à notre conception de la faculté contributive, nous recommandons que le bénéficiaire d'une prestation sociale en ajoute le montant à son revenu, puisque celle-ci accroît la faculté contributive du particulier ou de la famille. En revanche, les cotisations spécifiquement destinées à ces

régimes de prestations sociales devraient être déductibles de l'assiette de l'impôt des particuliers 4/.

Si l'on devait ajouter à l'assiette de l'impôt toutes les prestations sociales, il faudrait peut-être augmenter ces prestations qui ne sont pas actuellement imposables, de façon à compenser la nouvelle obligation contributive; car le but de notre recommandation n'est certainement pas de laisser croire que les versements actuels sont trop élevés et que l'impôt devrait les réduire. L'échelle des taux et le régime de dégrèvements que nous recommandons auront pour effet de réduire le fardeau de certaines unités d'imposition, même si l'on devait ajouter les prestations sociales à leur assiette fiscale. Cependant, le contraire prévaudra pour d'autres contribuables. A tout prendre, nous estimons que l'adoption des recommandations exposées dans le présent Rapport augmenteraient l'effet de redistribution obtenu par l'ensemble du système de prestations sociales, même si le montant des prestations elles-mêmes n'était pas accru. Nous n'avons pas tenté de déterminer quelles corrections pourraient s'imposer relativement aux prestations, parce que cette initiative dépasserait le cadre de notre mandat.

Les allocations familiales

Il faudrait abandonner la méthode actuelle qui consiste à réduire les exemptions personnelles pour personnes à charge, lorsque ces dernières donnent droit aux allocations familiales. Les dégrèvements pour personnes à charge que nous recommandons ailleurs dans ce Rapport ne devraient pas être réduits lorsque l'unité familiale touche des allocations. Soucieux de respecter notre principe fondamental de la faculté contributive, nous recommandons que ces allocations soient comprises dans l'assiette fiscale de l'unité d'imposition qui a eu comme personne à charge un enfant en faveur de qui elles ont été versées. Ainsi, le revenu minimum au-dessous duquel il n'y aurait pas d'impôt à payer en raison des dégrèvements prévus ne serait aucunement touché par le droit aux allocations familiales que donnent les enfants à charge. Au-delà de ce minimum, les pleins taux progressifs d'impôt s'appliqueraient aux

montants touchés à titre d'allocations familiales. Il en résulterait aussi qu'aucun contribuable ne serait défavorisé du fait qu'une personne à sa charge lui donnerait droit à l'allocation familiale, comme cela peut se produire actuellement.

La sécurité de la vieillesse

Comme nous l'avons déjà mentionné, c'est à regret que nous avons accepté les méthodes actuelles servant au financement des régimes de prestations. Nous tenons toutefois à apporter une exception à cette déclaration de principe. Il ne semble pas y avoir de raison valable pour continuer d'affecter des impôts spéciaux au financement du régime de sécurité de la vieillesse. Le maintien de trois modes d'imposition distincts paraît superflu et entraîne beaucoup d'inconvénients et de complications inutiles. Il faudrait donc modifier l'échelle des taux des trois impôts en cause. En outre, il semble qu'il n'y ait pas ou presque pas d'avantages à maintenir la caisse prévue pour ce régime. Nous proposons donc qu'à l'avenir les prestations de sécurité de la vieillesse soient payées à même les recettes générales, tout comme le sont les allocations familiales.

Ces prestations de sécurité de la vieillesse sont présentement comprises dans l'assiette fiscale du contribuable. Cette méthode est conforme à nos principes et nous en recommandons le maintien.

L'assurance-chômage

Employeur et employé contribuent tous deux à la caisse d'assurance-chômage. Au chapitre 14, nous recommandons que la déduction de la cotisation de l'employeur comme dépense d'exploitation de l'entreprise soit maintenue et qu'elle ne s'ajoute pas au revenu de l'employé. Nous y recommandons également que l'employé puisse déduire de son revenu sa propre contribution, qu'il se prévale ou non de la déduction facultative de 3 p. 100 à l'égard du revenu d'emploi. Les prestations devraient être pleinement imposables au compte du bénéficiaire.

Ce traitement de l'assurance-chômage nous paraît juste. Il ne fait entrer dans le revenu que le bénéfice net mesuré d'après la différence entre le montant versé au régime par l'employé, directement ou indirectement, et le montant qu'il en retire. Le fait de ne pas imposer les prestations d'assurance-chômage conférerait un avantage fiscal au particulier qui, chômeur une partie de l'année, aurait quand même réalisé un revenu global, y compris les prestations d'assurance-chômage, supérieur à celui de l'individu qui aurait travaillé toute l'année pour un salaire inférieur. Tout au long de ce Rapport, nous avons cherché à réduire au minimum l'importance accordée à la provenance du revenu personnel; ce qui compte, c'est surtout la variation de la puissance économique de l'individu. Nous n'avons aucun motif de nous éloigner de ce principe dans le cas présent. Évidemment, si les prestations d'assurance-chômage s'ajoutaient au revenu, la valeur nette du bénéfice serait réduite, surtout dans le cas d'un particulier qui toucherait d'autres revenus importants au cours de l'année. Il faudrait peut-être augmenter les prestations brutes d'assurance-chômage pour en maintenir leur valeur nette après impôt à l'égard des contribuables à revenu modeste.

Les indemnités pour accidents du travail

Ces régimes comportent deux aspects: la protection de l'employeur contre les dommages-intérêts résultant de réclamations maintenues au bénéfice des employés, et la protection des employés contre les pertes causées par les accidents du travail, que l'employeur soit jugé responsable ou non. L'employeur paie toutes les cotisations. Les prestations comprennent des paiements en une somme globale en cas de décès ou d'incapacité permanente, des paiements destinés à maintenir le niveau du revenu et des indemnités pour soins médicaux et hospitaliers.

A notre sens, le traitement fiscal le plus logique serait de continuer de permettre à l'employeur de déduire ses contributions comme frais d'exploitation de l'entreprise, mais de taxer toutes les prestations que les employés reçoivent, aux taux ordinaires de l'impôt personnel. On pourrait

prétendre que les cotisations des employeurs devraient être ajoutées au revenu de l'employé, mais nous rejetons cette méthode parce qu'en vertu de nos propositions, l'employé pourrait les déduire de toute façon. L'imposition, aux pleins taux de l'impôt personnel, des indemnités versées à un employé et destinées à maintenir le niveau de son revenu serait équitable par rapport aux contribuables qui ont un emploi, et cette mesure serait conforme au traitement fiscal des prestations versées en vertu de régimes privés d'assurance-revenu. Il serait également juste d'imposer les prestations reçues en une somme unique en cas de décès ou d'incapacité permanente, étant donné les dispositions d'allègement que nous recommandons au chapitre 13, y compris la disposition qui permettrait au bénéficiaire de répartir ce revenu tout au long de sa vie en achetant du gouvernement une rente viagère enregistrée. La plupart de ces prestations ont pour but de compenser la perte d'un revenu qui aurait été imposable s'il avait été reçu. Si ces sommes n'étaient pas assujetties à l'impôt, les bénéficiaires seraient favorisés au détriment de ceux qui ne sont pas protégés contre les accidents. Encore une fois, si notre recommandation était acceptée, les provinces devraient probablement réexaminer le niveau de ces prestations.

LES GAINS ET LES PERTES DE JEU

Comme toute autre forme de recettes, les gains provenant du jeu augmentent la faculté contributive du bénéficiaire et devraient par conséquent être inclus dans l'assiette compréhensive de l'impôt. A l'heure actuelle, ces gains ne sont pas imposés au Canada, sauf s'il est prouvé que le contribuable se fait un métier du jeu. Dans les cas soumis aux tribunaux, il s'agissait de déterminer si les gains provenant du jeu résultaient de l'exploitation systématique du jeu ou d'un passe-temps 5/. Parce que l'assiette compréhensive de l'impôt engloberait dans le revenu toutes les recettes qui accroîtraient la puissance économique, sans égard à leur origine, il serait désormais inutile d'établir si les gains proviennent de l'exploitation systématique du jeu.

La plus grande difficulté que poserait une mesure visant à inclure dans le revenu les gains provenant du jeu serait celle de sa mise en vigueur. La déclaration des gains de faible importance dépendrait surtout de l'honnêteté du contribuable, mais il y aurait peut-être moyen d'établir un système qui obligerait ceux qui paient des gains importants aux joueurs à en déclarer le montant, un peu comme le font les banques dans le cas des coupons d'obligations encaissés par leurs déposants. En vue de simplifier l'administration, il serait peut-être utile de prévoir une faible exemption annuelle à l'égard des gains nets réalisés au jeu.

Le traitement des pertes subies au jeu soulève une difficulté. Dans la mesure où le jeu représente un divertissement pour l'individu, ces pertes constituent une dépense de consommation, et elles ne devraient pas être déduites du revenu pas plus que ne le sont les billets de théâtre ou les frais encourus pour le ski ou le golf. Dans la mesure où le jeu constitue une forme d'entreprise, il faudrait permettre de déduire les pertes des gains de jeu des autres revenus. Il est évidemment impossible de déterminer objectivement la motivation du joueur, pas plus que celle de tout autre contribuable. Comme solution nous proposons une règle rigide qui, tout en étant simple, serait suffisamment équitable. Nous croyons que les pertes subies au jeu devraient être soumises au même traitement que d'autres pertes qui sont considérées comme des dépenses personnelles de consommation. Ainsi, on devrait permettre de déduire les pertes de jeu des gains réalisés au jeu seulement et non pas d'autres revenus, comme ce serait le cas pour des pertes ordinaires. L'étalement de telles pertes devrait être limité de la même façon que dans le cas des autres pertes de caractère personnel, soit un report rétrospectif de deux ans et à un report ultérieur sur une période indéfinie. De telles pertes pourraient être reportées sur les années à venir seulement si elles sont déclarées durant l'année où elles se sont produites.

LES REMISES DE DETTES

Il y a remise de dette lorsque légalement le débiteur n'est plus obligé d'acquitter ses dettes en tout ou en partie. Tels sont les cas d'ententes volontaires ou homologuées par un tribunal qui accordent la remise ou la réduction d'une dette, ou les cas de remise involontaire résultant de l'application de la Loi de la prescription qui éteint le droit de poursuivre en recouvrement d'une créance.

Actuellement, la remise de dette ne constitue de manière générale un revenu que si elle peut être considérée comme une sorte de réduction de prix. La jurisprudence à ce sujet touche seulement les dettes commerciales, puisque la nature des dettes non commerciales est assimilée à celle du capital. Dans l'importante cause British Mexican Petroleum Company, Ltd. v. C.I.R., 6/ la Chambre des Lords a jugé que la remise d'une dette commerciale au cours d'une année subséquente à celle où elle a été contractée ne constitue pas un revenu. Au Canada, la Cour de l'Échiquier s'est appuyée sur cette décision en rendant jugement dans la cause Plimley Automobile Company Limited v. M.R.N. 7/. Cependant, dans la cause Oxford Motors Ltd. v. M.R.N. 8/, la Cour suprême du Canada a jugé que les rabais accordés par un fournisseur à un contribuable et établis d'après le nombre de voitures vendues par ce contribuable constituaient des recettes commerciales imposables, même si ces rabais devaient servir à réduire la dette du contribuable envers le fournisseur.

Au Royaume-Uni, l'arrêt rendu dans la cause de la British Mexican Petroleum Company, Ltd. a été annulé en 1960 par l'article 36 du Finance Act, 1960, en vertu duquel toute dette qui a été admise comme déduction dans le calcul du revenu provenant d'un commerce ou d'une profession et qui a été par la suite remise, doit être considérée comme un revenu provenant de ce commerce ou de cette profession.

A notre avis, le débiteur reçoit un revenu chaque fois qu'une dette lui est remise, puisque la remise du passif d'une personne entraîne l'augmentation

de son actif net et accroît d'autant sa puissance économique. Tout débiteur en affaires qui a bénéficié d'une ou de plusieurs remises de dettes, s'est trouvé en fait à réclamer des dépenses, ou à enregistrer des actifs qui, en réalité, ne lui ont rien coûté. Le revenu déclaré pour les années antérieures était, par conséquent, inférieur aux chiffres réels, et voilà pourquoi il semble raisonnable d'exiger une correction dans l'année en cours. Parce que une telle correction ne se présente seulement s'il y a des pertes, elle aura donc pour effet de réduire les pertes plutôt que de créer un revenu imposable.

Nous ne recommandons pas de prendre pour acquis que l'emprunteur bénéficie nécessairement d'un revenu du moment qu'un créancier décide de radier la totalité ou une partie de la dette. Même si le fait de convenir que l'une des parties touche un revenu dès que l'autre enregistre une dépense semble bien logique, il reste qu'une telle attitude ne serait pas pratique dans ce cas-ci et peut-être même théoriquement incorrecte, parce que l'emprunteur pourrait fort bien, en ce qui le concerne, considérer sa dette comme une obligation qu'il se proposait d'acquitter.

Les actes de donation et de remise de dette constitueraient aussi, selon nos recommandations, un revenu pour le bénéficiaire et, puisque tous les revenus seraient traités de la même manière, il importerait peu au bénéficiaire qu'on considère telle transaction soit comme une donation, soit comme une remise de dette. Les prêts conclus entre personnes ne traitant pas à distance devraient être tenus pour des donations, à moins que les parties ne conviennent d'un mode de remboursement convenable et qu'elles ne s'y conforment de façon générale. Cette mesure s'impose, parce qu'autrement il serait possible de déguiser une donation ou un legs en un prêt. C'est pourquoi il faudrait, dans ces cas, considérer le revenu comme produit dès la naissance de la dette plutôt que lors de sa remise ultérieure.

Une difficulté surgit lorsqu'il s'agit de déterminer si la remise d'une dette devrait être considérée comme étant un revenu gagné. La remise d'une

dette nécessite habituellement une manifestation explicite de la volonté du créancier; cependant, il peut devenir impossible de demander l'exécution d'une dette par suite du jeu de la prescription. Nous croyons qu'il est raisonnable de présumer qu'un revenu existe dès qu'il y a prescription. En conséquence, le revenu devrait être tenu pour existant dès que se produirait l'un des faits suivants: la reconnaissance de la remise de dette par le débiteur; l'homologation par le tribunal d'un compromis conclu en vertu de la Loi sur la faillite; ou l'accomplissement de la prescription. Notons que la prescription a pour effet de limiter l'exercice d'un droit sans le supprimer: elle empêcherait la perception seulement si on l'invoquait expressément lors d'un procès en recouvrement de dette. De plus, cette prescription pourrait cesser de s'appliquer à la suite d'une reconnaissance de dette subséquente, ou à la suite d'un paiement partiel par le débiteur. Néanmoins, comme le temps de la prescription est fixe, nous estimons que le délai de prescription devrait être la date limite à laquelle l'emprunteur pourrait retarder l'enregistrement du revenu. De toute façon, le contribuable devrait avoir le droit de déduire de son revenu tout acquittement d'une dette précédemment incluse dans son revenu comme ayant déjà été remise. Cette formule permettrait d'éviter toute difficulté découlant de l'inclusion dans le revenu d'une dette remise.

Selon le concept très large de revenu que nous proposons dans ce Rapport, toute remise de dette constituerait un revenu, que le débiteur soit solvable ou non. Cependant, par définition le débiteur insolvable ne serait pas en mesure de payer de l'impôt. Aux États-Unis, on a contourné cette difficulté en déclarant que si un contribuable est insolvable avant ne serait pas en dette, il n'y a aucun revenu réalisé. S'il devient solvable après la remise, il y a revenu réalisé dans la mesure où la remise a contribué à le rendre solvable. Cette question a donné lieu à de nombreux litiges, et l'Internal Revenue Code prescrit maintenant de façon générale, tant à l'égard des particuliers que des sociétés, que le montant des dettes commerciales remises n'entrera pas dans le calcul du revenu si le contribuable consent à diminuer la valeur de son actif par le montant du revenu attribuable à cette remise de dette.

Ces mesures permettent donc de différer le paiement de l'impôt jusqu'à la réalisation des actifs.

Cette formule peut sembler complexe. Cependant, pour la plupart des entreprises, le fait d'inclure dans le revenu la dette ainsi remise n'entraînerait en général qu'une réduction de la perte de l'année courante, ou de la perte reportée de l'année antérieure, et n'aurait pas pour effet de créer un revenu imposable. Il n'en serait pas ainsi si la situation financière du débiteur était bonne, ou si l'insolvabilité résultait de circonstances qui n'ont pas entraîné de pertes commerciales. Dans le premier cas, rien ne devrait gêner le paiement de la dette fiscale; par contre, il est difficile d'imaginer l'éventualité de la seconde situation, surtout si notre recommandation visant à permettre la déduction de presque toutes les dépenses est adoptée. On pourrait résoudre la difficulté de l'acquittement de l'impôt en permettant d'en effectuer le paiement sur une période allant jusqu'à cinq ans, ou encore en adoptant une mesure analogue à celle adoptée par les États-Unis, qui permet au contribuable d'opter pour un ajustement de la valeur des actifs en cause aux fins d'impôt.

Cependant, dans le cas de dettes personnelles, qu'il y ait faillite ou non, on ne pourrait pas toujours résoudre la difficulté par la simple correction d'une perte reportée en arrière ou en avant, puisque la dépense peut avoir été encourue à titre de dépense de consommation personnelle et non à titre de dépense d'entreprise ayant servi à réduire le revenu. Dans ces circonstances, taxer davantage l'individu portant déjà le poids d'un échec financier nous semblerait cruel. Nous recommandons donc que la remise de dette ne soit pas considérée comme produisant un revenu pour le débiteur si la dette est le résultat d'une transaction conclue à distance, et si la dépense initiale n'était pas déductible dans le calcul du revenu.

DIVERSES AUTRES FORMES DE REVENUS

Plusieurs catégories de recettes sont spécifiquement exclues du revenu.

aux termes de l'article 10 de la Loi de l'impôt sur le revenu, ou exemptes d'impôt aux termes de l'article 62(1)a) ou en vertu d'autres dispositions législatives.

L'assiette compréhensive que nous recommandons inclurait toutes les formes de revenus et, par conséquent, toutes les exclusions et exemptions devraient en principe être abolies. Nous proposons que tous les revenus soient imposés en entier; et, si un allégement particulier devenait nécessaire en ce qui concerne les prestations versées par le gouvernement, la solution serait de hausser le montant des prestations.

Certains revenus mentionnés à l'article 10, tels que l'assurance-chômage et l'indemnisation pour les accidents du travail ont déjà été analysés. Nous étudions brièvement ci-après les autres genres de revenus, et nous y exposons nos recommandations spécifiques concernant les modifications à apporter au traitement de ces revenus. Étant donné que certains revenus disparaîtront avec le temps ou sont liés à des circonstances qui empêchent de modifier le régime fiscal actuel, nous n'avons pas proposé que tous ces revenus deviennent imposables.

**Exemptions statutaires,
article 10(1)a)**

On devrait supprimer les exemptions fiscales accordées en vertu d'autres lois, entre autres celles touchant les allocations versées aux députés à la Chambre des communes. Les députés devraient être traités de la même façon que les autres employés; ils devraient inclure leurs allocations dans leur revenu et, en même temps, déduire les dépenses encourues pour gagner leur revenu d'emploi, lesquelles comprendraient les dépenses encourues lors des élections. Nous espérons qu'on acceptera de considérer la circonscription électorale d'un député comme sa place d'affaires habituelle, de sorte que ses dépenses de séjour à Ottawa, de même que ses frais de déplacement entre Ottawa et son comté soient déductibles en autant qu'elles n'excèdent pas les limites permises pour de telles dépenses.

Certificats d'épargne de guerre,
article 10(1)b)

L'échéance des derniers certificats d'épargne de guerre remonte à 1954, et depuis, ces certificats n'ont produit aucun rendement. Cet article n'a plus sa raison d'être. A l'avenir, on ne devrait pas accorder de telles exemptions à l'égard de titres d'emprunt émis par le gouvernement.

Navires ou aéronefs de non-résidents,
article 10(1)c)

On devrait supprimer cette exemption si sa mise en vigueur était pratique.

Pension ou allocations résultant du service de guerre,
article 10(1)d)

Cette exemption devrait être supprimée, une fois envisagée la possibilité de réviser les montants à payer.

Pension résultant du service de guerre reçue d'un autre pays,
article 10(1)e)

Un problème se pose à l'égard des personnes qui résident maintenant au Canada et qui reçoivent des pensions militaires d'autres pays. A moins que les dégrèvements que nous recommandons ne compensent l'impôt à payer, le fait d'inclure ces pensions dans le revenu pourrait créer de graves difficultés. C'est pourquoi nous suggérons de différer de cinq à dix ans l'imposition de ces pensions, afin de permettre aux personnes qui sont venues au Canada avec l'impression que leurs pensions de service de guerre n'étaient pas imposables de s'adapter au nouveau régime que nous préconisons.

Pensions accordées à la suite du sinistre de Halifax,
article 10(1)f)

Ces pensions expireront bientôt, si ce n'est déjà fait. S'il est impossible d'en redresser les montants, l'exemption actuelle devrait être maintenue.

Indemnités versées par la République fédérale d'Allemagne,
article 10(1)fa)

Ces paiements expireront avec le temps et, comme le Canada ne peut rec-
tifier le montant de l'indemnité, l'exemption devrait être maintenue.

Pensions de la Gendarmerie royale du Canada,
article 10(1)ga)

Même remarque que pour l'article 10(1)d).

Programmes de participation des employés aux bénéfices,
article 10(1)i)

Dans la mesure où ces programmes ne sont pas des régimes enregistrés
d'épargne-retraite, tel qu'il en a été question au chapitre 16, les contri-
butions de l'employeur à ces régimes devraient être assujetties à un impôt
payable par l'employé, au moment où ces contributions sont versées. Le même
traitement fiscal a été recommandé à l'égard des régimes de pension non en-
registrés.

Prospection,
article 10(1)j)

Cette exemption devrait être abrogée, tel que nous le recommandons au
chapitre 23.

Gouverneur général,
article 10(1)k)

L'exemption accordée au Gouverneur général devrait être maintenue, et
elle devrait également être accordée aux lieutenants-gouverneurs.

Allocations aux membres d'assemblées législatives en
compensation des frais que comportent leurs fonctions,
article 10(2)

Mêmes remarques que pour l'article 10(1)a)

Allocations aux fonctionnaires municipaux,
article 10(3)

Mêmes remarques que pour l'article 10(1)a)

Employés d'un pays autre que le Canada,
article 62(1)a)

A cause du statut spécial du personnel diplomatique étranger, cette exemption devrait être maintenue en autant qu'elle est réciproque. Toutefois, on devrait s'assurer qu'il n'y a pas d'abus de ce privilège, et que le personnel étranger qui s'intéresse essentiellement à des opérations commerciales au Canada soit assujetti à l'impôt canadien.

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS

LES PRESTATIONS SOCIALES

1. Les montants de toutes les prestations sociales devraient être examinés à la lumière de nos recommandations, afin de s'assurer que leur inclusion dans le revenu n'entraîne pas de trop grands inconvénients.
2. Toutes les prestations sociales, y compris les allocations familiales, les pensions de sécurité de la vieillesse, les prestations d'assurance-chômage et les indemnités pour les accidents du travail devraient figurer dans le calcul du revenu du bénéficiaire, après déduction de certaines contributions non fiscales faites à des régimes de prestations sociales.
3. Lorsqu'une famille reçoit des allocations familiales, les dégrèvements relatifs aux personnes à charge ne devraient pas être réduits.

LES RECETTES DIVERSES

4. Les gains provenant du jeu devraient figurer au revenu, tout en prévoyant peut-être une légère exemption annuelle et ceci pour des raisons d'ordre administratif. Les pertes provenant du jeu ne devraient être déduites que des gains de même source. Toutefois, elles pourraient être reportées deux ans en arrière et, sans limite de temps, sur les années subséquentes.

5. L'annulation ou la remise d'une dette devrait être considérée comme un revenu pour le débiteur, sauf si cette dette provenait d'une transaction à distance et n'était pas déductible dans le calcul du revenu. La dette devrait être tenue pour remise à la première des circonstances suivantes: au moment où le débiteur déclare avoir reçu avis de la remise de sa dette; au moment où un tribunal ratifie une proposition en vertu de la Loi sur la faillite; ou à la date de la prescription.

6. Certaines recettes présentement exclues du revenu en vertu de l'article 10 de la Loi de l'impôt sur le revenu devraient figurer dans le calcul du revenu, sauf dans certains cas où les versements doivent se terminer dans un avenir rapproché, ou si des circonstances spéciales justifient encore leur exclusion du revenu.

NOTES

- 1/ Cette définition exclut, par exemple, les intérêts sur les obligations d'un gouvernement, les pensions de retraite versées aux fonctionnaires, les rentes de l'État, et les prestations prévues par le Régime de pensions du Canada. Voir le chapitre 16, qui traite des pensions.
- 2/ Article 26(1)c).
- 3/ La Loi sur la sécurité de la vieillesse, S.R.C. 1952, chapitre 200, article 10.
- 4/ En principe, lorsque des cotisations sont versées par un employeur pour le compte d'un employé, ces cotisations devraient s'ajouter au revenu de l'employé, et ce dernier devrait déduire la cotisation de son employeur et la sienne. Toutefois, la situation de l'employé est simplifiée lorsqu'il n'y a pas de limite à la déduction, car il n'a pas à tenir compte de la cotisation de son employeur.
- 5/ M.R.N. v. Morden, [1962] R.C. de l'É. 29; M.R.N. v. Walker, [1952] R.C. de l'É. 1.
- 6/ [1932] 16 T.C. 570.
- 7/ [1958] R.C. de l'É. 270.
- 8/ [1959] R.C.S. 548.

APPENDICE A

LES DIFFICULTÉS AFFÉRENTES A L'ÉVITEMENT DE L'IMPÔT

LA SIGNIFICATION DE "L'ÉVITEMENT FISCAL" ET DE LA "FRAUDE FISCALE"

Avant d'aborder l'examen de la question de l'évitement de l'impôt sur le revenu, il serait bon d'expliquer ce que nous entendons par ce terme, et la différence entre l'évitement et la fraude. Les expressions "évitement fiscal" et "fraude fiscale" ne sont pas définies dans la Loi de l'impôt sur le revenu, et sont rarement employées dans cette loi.

Le mot "éluder" (dans le sens d'évitement), paraît à l'article 51(2), qui donne au ministre certains pouvoirs quand "un contribuable tente d'élu-der le paiement des impôts"; à l'article 137(2), qui rend imposables cer-tains paiements ou transferts indirects, "qu'il y ait eu ou non une intention d'éviter ou d'éluder des impôts prévus par la présente loi"; à l'article 138(1), qui attribue au Conseil du Trésor certains pouvoirs lorsque l'une des principales fins d'une transaction "était d'irrégulièrement éviter ou réduire les impôts qui autrement auraient pu devenir exigibles aux termes de la présente loi", et à l'article 138A(1), qui donne au ministre le pouvoir de prendre des mesures dans le cas de certaines transactions dont l'un des objets, de l'avis du ministre, est de diminuer ou de faire disparaître l'ac-tif d'une société de telle manière que la totalité ou une partie de tout im-pôt, qui autrement aurait pu devenir payable aux termes de la loi par suite de toute distribution de revenu, "a été ou sera évitée".

Le terme "éluder" paraît à l'article 56(1) qui prévoit une peine pour toute personne "qui, volontairement, a éludé ou tenté d'éluder, de quelque manière, l'acquiescement de l'impôt par elle payable selon la présente Partie"; à l'article 132, qui décrète que certains agissements ou certaines tentati-ves destinés à éluder le paiement de l'impôt rendent les individus qui les commettent coupables d'infractions; et à l'article 137(2). (Voir ci-haut).

Les auteurs qui traitent de la fiscalité prennent généralement soin de

distinguer la fraude fiscale de l'évitement fiscal. La distinction établie entre ces deux concepts par la Commission royale d'enquête du Royaume-Uni sur l'imposition des bénéficiaires et des revenus semble s'appliquer également au Canada. Le mot "fraude", dit la Commission royale d'enquête, (traduction)

"...englobe tous les moyens utilisés par une personne pour ne pas verser l'impôt qui, d'après la loi en vigueur, est payable sur son revenu. Par hypothèse, cette personne est dans son tort, bien que son infraction puisse varier de la déclaration délibérément frauduleuse à la simple omission de produire une déclaration ou de payer son impôt dans les délais requis." 1/

La Commission royale d'enquête a défini l'évitement fiscal de la façon suivante: (traduction)

"Par évitement fiscal, d'autre part, on entend un acte par lequel une personne dispose ses affaires de façon à payer moins d'impôt qu'il n'en aurait payé autrement. Ainsi, la situation créée par cette personne en est une où la légalité est respectée, sauf dans la mesure où l'on peut faire jouer des règles particulières qui la mettent en tort." 2/

Donc, la fraude est illégale mais l'évitement ne l'est point.

A nos fins, comme nous l'expliquerons ensuite, nous nous servons de l'expression "évitement fiscal" pour désigner toute tentative faite dans le cadre de la légalité en vue d'empêcher ou de réduire, en se prévalant de quelque disposition ou lacune de la loi, l'assujettissement à l'impôt auquel l'intéressé serait autrement soumis. L'évitement exclut donc la fraude, la dissimulation ou d'autres agissements illégaux. Il présuppose également la possibilité de choisir entre deux solutions dont l'une permet d'être moins imposée que l'autre. En outre, l'intention semblerait être un élément essentiel de l'évitement fiscal. Il faut faire une distinction entre la personne qui choisit une solution parmi plusieurs, précisément parce que celle-ci lui permet de payer le moins d'impôt possible, et le contribuable qui adopte la même solution pour des raisons d'affaires ou des raisons personnelles. Cependant, le but ou l'intention d'une personne peuvent être difficiles à déterminer. "Le diable lui-même ne sait pas ce que pense l'homme". A moins qu'un contribuable n'avoue son but ou qu'il n'ait clairement indiqué son

mobile de quelque autre façon, son but ou son intention ne peuvent être déterminés que par déduction ou supposition. S'il ne peut fournir d'explication raisonnable à une opération particulière ou à son mode spécifique de réalisation, on peut conclure d'après les circonstances et la nature de l'opération que son but était d'éviter l'assujettissement à l'impôt.

MOYENS D'ÉVITER L'IMPÔT

L'évitement de l'impôt peut revêtir plusieurs formes.

1. Le contribuable peut volontairement éviter d'avoir des revenus. On déplore souvent le fait que les taux élevés d'imposition diminuent chez le contribuable le désir de faire des placements ou de s'engager dans une activité productrice. Pour certains contribuables, il peut être préférable de conserver leurs ressources, d'éviter les risques et de profiter de leurs loisirs plutôt que de partager avec l'État une partie importante du fruit de leur travail. Le seul remède applicable à ce genre d'évitement fiscal consiste à baisser les taux d'imposition et à supprimer ainsi leur influence inhibitive sur l'activité du contribuable.
2. La loi ferme carrément l'oeil sur certains genres d'évitement fiscal, dont bien entendu, il est parfaitement légitime de se prévaloir. Par exemple, l'intérêt sur certaines obligations du gouvernement était exempt d'impôt aux termes de l'article 4(j) de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu. La Loi de l'impôt sur le revenu autorise les contribuables à un certain nombre d'options quant au mode d'imposition de certaines catégories de revenus; par exemple, l'article 85A autorise le contribuable à un choix quant au mode d'imposition des bénéfices réalisés à la suite de l'exercice des droits d'option à l'achat d'actions; l'article 105 permet dans certaines circonstances la répartition du surplus des sociétés à un taux uniforme de 15 p. 100. Un contribuable peut faire un don à une oeuvre de bienfaisance ou se marier au cours

du dernier mois de l'année avec l'intention d'augmenter ses déductions et de diminuer sa dette fiscale. Dans ces cas, la lettre et l'esprit de la loi se conjuguent pour autoriser ces moyens d'action. La controverse au sujet de ce genre d'évitement est plutôt une question d'optique qu'un problème juridique.

3. Dans d'autres cas, le contribuable peut s'être prévalu de divers plans et stratagèmes en vue d'obtenir un allègement de ce qui pourrait être considéré comme son juste fardeau fiscal en ordonnant ses opérations de façon à échapper aux exigences du fisc. Voici quelques exemples pris au hasard:
 - a) le fractionnement du revenu au moyen d'arrangements au sein de la famille, ou par le truchement de fiducies et de sociétés sous une même direction, afin d'éviter les taux progressifs d'imposition;
 - b) la distribution du surplus des sociétés à des taux moindres que les taux normaux d'imposition des particuliers ou de telles sociétés, dite le "dépouillement du surplus";
 - c) la dissociation de sociétés associées de manière à échapper au taux d'imposition plus élevé des sociétés aux termes de l'article 39;
 - d) la dépersonnalisation d'une société personnelle par l'acquisition d'une entreprise active, de façon à pouvoir recevoir des revenus exempts d'impôts sous forme de dividendes;
 - e) l'achat d'une société inactive et qui a subi de lourdes pertes, de façon à déduire ces pertes des bénéfices éventuels;
 - f) l'usage de procédés permettant que ce qui serait normalement du revenu soit reçu à titre de capital; par exemple, prendre un escompte ou une prime sur un prêt au lieu de prêter à un taux d'intérêt

plus élevé pour compenser le risque de perte de capital;

- g) le transfert du revenu à une société ou à une fiducie établie dans un pays qui n'impose pas les revenus ou dont les taux d'imposition sont faibles.

L'ÉVITEMENT FISCAL EST-IL OU NON UN MAL?

On doit faire remarquer que ce genre d'agissements est loin d'être universellement critiqué ou condamné. La Commission royale d'enquête du Royaume-Uni sur l'imposition des bénéficiaires et des revenus a fait observer qu'il n'existe pas de principe général selon lequel un individu n'aurait pas le droit de modifier l'état de ses affaires de façon à diminuer sa dette fiscale. La même Commission se risque à émettre l'opinion qu'un tel principe général ne pourrait ni ne devrait être introduit. Elle en donne les raisons suivantes: (traduction)

"D'abord, sa portée est trop vaste pour qu'il puisse être maintenu. Supposons d'abord qu'un homme, influencé par le taux élevé d'imposition sur ses revenus marginaux, répartisse certains de ses placements entre des membres adultes de sa famille auxquels il avait l'habitude de payer des allocations à même ses revenus imposés. Supposons ensuite qu'un autre homme, subissant la même influence, vende quelques-uns de ses placements de rapport afin de convertir le produit de cette vente en certificats d'épargne nationale. L'un et l'autre devraient-ils être traités du point de vue de la fiscalité comme si leur revenu était resté ce qu'il était avant l'opération? En second lieu, un tel principe général ne peut vraiment s'appuyer sur l'équité. A n'importe quel moment donné, les affaires des divers contribuables sont ordonnées de différentes façons et la mesure dans laquelle ils sont soumis au fardeau fiscal varie en conséquence. Il n'y a aucune raison de supposer que la situation de tout contribuable, à ce moment-là, est la plus juste qui puisse exister, tant pour lui-même que par rapport à d'autres qui se trouvent dans des situations différentes: si cette hypothèse n'est pas justifiée, il semble donc futile de proposer des principes qui auraient pour effet d'immobiliser chaque contribuable dans sa situation sans lui laisser la possibilité de modifier l'agencement de ses affaires de manière à diminuer sa cotisation fiscale à l'imposition." 3/

Toutefois, après avoir affirmé qu'un contribuable a en général le droit de prendre, dans la conduite de ses affaires, les moyens de payer le moins possible d'impôts, la Commission royale d'enquête poursuit en critiquant les procédés grâce auxquels un contribuable met son revenu au compte d'autres

personnes tout en continuant d'en jouir et d'en disposer, comme dans le cas où il aurait recours à une société ou à une fiducie:

"L'évitement fiscal contre lequel on devrait sévir se rencontre dans les situations où un homme, sans être juridiquement propriétaire du revenu, a cependant le droit d'en jouir ou d'en contrôler la disposition dans son propre intérêt. C'est, en effet, dans de telles circonstances qu'on peut considérer un homme comme véritable propriétaire du revenu, bien qu'il ne soit pas obligé, si l'on s'en tient aux dispositions de la loi, de payer sa part d'impôts sur ledit revenu." 4/

D'autres soutiennent qu'un contribuable peut très bien se montrer astucieux afin d'empêcher que le fisc ne le dépouille de ses ressources. Les lois fiscales, disent-ils, constituent une restriction à la liberté du citoyen qui a tout à fait le droit de les contourner s'il peut le faire légalement. Le contribuable n'est pas obligé d'aider à financer le gouvernement si la loi n'exige pas qu'il le fasse. Sans tenir compte du but ou de l'intention de l'individu, la loi précise l'assujettissement à l'impôt objectivement fondé sur des faits.

D'autre part, on peut citer diverses raisons de condamner l'évitement fiscal au sens de l'alinéa (3) précédent:

1. la perte de revenu subie par le gouvernement; ce montant est difficile à évaluer;
2. la mise à contribution inutile et intellectuellement épuisante de certains des avocats, des comptables et des administrateurs les plus compétents du pays, dans la lutte économiquement improductive menée au sujet de l'évitement de l'impôt;
3. le sentiment d'injustice et d'inégalité que l'évitement fiscal engendre chez ceux qui ne peuvent ou ne veulent pas en profiter. Les occasions d'éviter l'impôt ne sont pas égales pour tous, car il est clair que l'évitement n'a guère de valeur pratique pour les salariés dont les impôts sont déduits à la source;

4. le déclin de l'éthique fiscale; lorsqu'un contribuable se sert de divers procédés et stratagèmes pour exploiter les lacunes de la Loi de l'impôt sur le revenu et par là diminuer ses impôts, il abaisse le niveau de l'éthique fiscale. On peut même dire que la pratique très répandue de l'évitement fiscal conduira à une augmentation de la fraude fiscale. Les contribuables qui ont peu d'occasions de pratiquer l'évitement fiscal et qui en voient d'autres utiliser des moyens légaux pour diminuer leurs impôts sont fort tentés d'adopter des méthodes illégales pour parvenir au même résultat. Comme cela s'est produit dans d'autres pays, si les contribuables en général se font à l'idée que l'évitement fiscal est une pratique acceptée, notre système d'autocotisation peut s'effronder;

5. un contribuable qui se sert de stratagèmes et de manoeuvres afin de diminuer l'impôt qu'il devrait payer, réduit injustement son fardeau fiscal et augmente d'autant celui des autres contribuables. On ne sait pas au juste dans quelle mesure le fardeau fiscal, grâce aux méthodes d'évitement, se trouve dévié au détriment de ceux qui n'utilisent pas lesdites méthodes.

En règle générale, nous adoptons les conclusions de la Commission royale d'enquête du Royaume-Uni à ce sujet. Si un individu abandonne le droit aux revenus et à tout contrôle du revenu ou de la source du revenu, même dans le but avoué de réduire son assujettissement à l'impôt, il ne devrait pas être taxé sur ce revenu. Toutefois, s'il arrange les choses de façon à conserver la jouissance des revenus, ou s'il continue à avoir la haute main sur la source ou sur la disposition des revenus, on ne devrait pas lui permettre de réduire son assujettissement au point de payer moins que ce qu'un contribuable, placé dans des circonstances analogues et touchant les revenus, devrait normalement payer d'après le régime fiscal. La loi de l'impôt devrait contenir des dispositions susceptibles de prévenir cette dernière forme d'évitement.

L'ATTITUDE DES TRIBUNAUX A L'ÉGARD DE L'ÉVITEMENT FISCAL

Au Canada et au Royaume-Uni

Avant d'étudier l'orientation de la législation relative à l'évitement fiscal, il importe d'étudier l'attitude des tribunaux à ce sujet. Le besoin, s'il en est, d'un remède ou d'une solution de nature juridique ainsi que la forme que ce remède ou cette solution devrait prendre dépendrait en partie de la façon de voir des tribunaux et de l'interprétation donnée aux lois fiscales.

L'attitude traditionnelle des tribunaux quant à la détermination de l'assujettissement fiscal consiste, en premier lieu, à fixer le sens de la loi d'après certaines règles d'interprétation bien établies et, en second lieu, à déterminer la portée juridique véritable des transactions et des arrangements du contribuable, puis à décider si ceux-ci tombent sous le coup des dispositions de la loi.

En ce qui touche la première étape, il existe dans les législations fiscales anglaise et canadienne une règle bien établie selon laquelle les lois de l'impôt doivent être interprétées au sens strict, et à la lettre, avec les acceptions courantes de la langue utilisée, sans tenir compte de l'esprit des dispositions ni de l'intention présumée du Parlement. La citation la plus fréquente à ce sujet est peut-être cet extrait du jugement de Lord Cairns dans l'affaire Partington v. Attorney-General (traduction):

"Si la personne dont on cherche à imposer le revenu est atteinte par la lettre de la loi, il ne faut pas hésiter à la taxer, aussi lourd que puisse paraître le fardeau fiscal aux yeux du juriste. D'autre part, si la Couronne, cherchant à recouvrer l'impôt, ne peut pas assujettir l'individu à la lettre de la loi, ce dernier est exonéré, même si, selon toutes les apparences, l'esprit de la loi devrait donner lieu à un jugement différent. En d'autres termes, l'admissibilité en matière légale de ce qu'on appelle une interprétation conforme à l'équité, ne s'applique certainement pas à la législation fiscale, qui exige une absolue fidélité au mot même de la loi." 5/

Ce passage a été évoqué en termes approuvés dans des décisions subséquentes de la Chambre des Lords et de la Cour suprême du Canada. 6/

Selon un commentateur (traduction): "L'origine de cette règle de la stricte interprétation des lois fiscales n'est pas très précise. Elle remonte sans doute au fait que les juges n'aiment pas les défenses futiles contre des actions civiles, quand celles-ci sont fondées sur des questions d'impôt du timbre. Le principe a probablement été établi surtout comme une règle imposant à la Couronne le fardeau de la preuve à charge par elle de montrer clairement l'afférence du statut au litige." 7/

Dans certains cas relevant de l'article 21 de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada, des tribunaux canadiens ont poussé à l'extrême l'application du principe de la stricte interprétation. Par exemple, dans la cause M.N.R. v. MacInnes 8/, le contribuable avait donné de l'argent et des obligations à son épouse. Celle-ci acheta des obligations avec l'argent; elle vendit ensuite toutes les obligations et, avec le produit de cette vente, elle acheta d'autres biens qu'elle vendit; avec le produit de cette vente, elle acheta d'autres biens de rapport. Le fisc cherchait à imposer le revenu des biens achetés en dernier lieu à titre de revenus du mari. Il fut décidé que, en vertu de l'article, seul le revenu provenant des biens transportés par le mari à sa femme ou des biens y substitués, était imposable, à l'exclusion des biens affectés à une seconde substitution. La taxation du revenu imposable se limitait donc aux biens faisant l'objet de la première substitution. Comme ce fut si souvent le cas lors de décisions fondées sur une interprétation étroite et littérale du texte, qui ne tenait pas compte de l'orientation idéologique de la loi, le Parlement réagit immédiatement en adoptant un amendement approprié 9/.

Les tribunaux se réfèrent fréquemment au principe de la stricte interprétation et s'y appuient souvent pour rendre jugement soit en faveur du contribuable, soit à son détriment, ce qui ne cadre pas avec l'objet général de la législation ni avec son intention apparente. D'autre part, les

tribunaux ignorent parfois la règle ou la modifient afin d'atteindre un résultat sensé. Par exemple, dans la cause Settled Estates Limited v. M.R.N. 10/ la Cour suprême a arrêté qu'une fiducie n'est pas tenue pour un "particulier" lorsqu'il s'agit de déterminer si une société par actions est une société personnelle, nonobstant les termes de l'article 63(2), à savoir: "une fiducie ou succession est censée, pour l'application de la présente loi, ... être un particulier". Dans la cause M.R.N. v. Pillsbury Holdings Limited 11/, la Cour de l'Échiquier a restreint le sens des termes généraux "un bénéfice ou avantage a été attribué à un actionnaire par une corporation", qui figurent à l'article 8(1), pour s'en tenir aux bénéfices ou avantages attribués à un actionnaire en tant que tel. Dans d'autres cas, la phraséologie d'une disposition législative comporte des ambiguïtés que le tribunal est obligé de dissiper. Il le fait habituellement en se référant au contexte et de façon à donner une interprétation raisonnable à la disposition 12/.

Au sujet du second point, il existe une jurisprudence abondante à l'effet que la portée juridique de la conduite et des arrangements d'un contribuable doit être déterminée sans égard aux mobiles qui l'ont induit à rechercher l'évitement fiscal. On affirme souvent qu'un tribunal s'attache plus volontiers à la nature plutôt qu'à la forme des transactions du contribuable. C'est dire que le tribunal consacrera l'aspect juridique véritable de la transaction et qu'il dénoncera les transactions fictives. L'exposé qui fait autorité sur ce point a été émis par Lord Tomlin dans l'arrêt I.R.C. v. Duke of Westminster (traduction):

"Cependant, mise à part la question de contrat dont j'ai traité, on allègue que, dans les cas d'impôt, il existe une théorie selon laquelle le tribunal peut ignorer le point de vue légal pour considérer ce qu'on appelle 'le fond de la question', et qu'ici le fond de la question réside dans le fait que le rentier est au service du Duc dont il reçoit une rémunération à peu près égale à son ancien salaire ou à ses gages d'autrefois et que, de ce fait, aussi longtemps qu'il est ainsi au service du Duc, la pension doit être considérée comme un traitement ou salaire. Cette prétendue doctrine (sur laquelle se sont apparemment fondés les Commissaires) semble s'appuyer sur une interprétation fautive de la terminologie utilisée dans des causes antérieures. Plus vite on dissipera ce malentendu et on

étouffera cette prétendue doctrine, mieux ce sera pour tous les intéressés, car la doctrine semble impliquer la substitution du 'fil incertain et tortueux de l'arbitraire' à 'la règle d'or absolument droite de la loi', [4 Inst. 41]. Il est permis à tout homme d'ordonner ses propres affaires de sorte que l'impôt auquel il est soumis en vertu des lois qui s'y appliquent, soit moindre qu'il ne serait autrement. S'il réussit à les agencer en fonction de cet objectif, on ne peut l'obliger à payer un supplément d'impôt, même si son ingéniosité est prisée par les Commissaires du Revenu Intérieur ou par ses collègues contribuables. Cette prétendue doctrine du 'fond de la question' me semble n'être rien d'autre qu'une tentative pour obliger un homme à payer, nonobstant le fait qu'il a réglé ses affaires de telle façon que le montant d'impôt qu'on cherche à obtenir de lui ne puisse légalement lui être réclamé." 13/

En règle générale, le raisonnement tenu dans cet arrêt est bien vu par les tribunaux canadiens, et c'est en tenant strictement compte de la situation juridique du contribuable et de la portée légale de la transaction que normalement, on détermine la mesure de l'imposition. Autrement dit, les tribunaux appliquent habituellement à la lettre les termes de la loi fiscale à toute transaction particulière, en se fondant sur la portée légale de la transaction également déterminée selon la lettre de la loi. C'est la norme du résultat ou de l'effet juridique qu'on oppose à celle des répercussions financières ou économiques 14/.

Bien entendu, le tribunal ne reconnaîtra pas les transactions fictives et ne les sanctionnera pas. Lord Tomlin, dans la cause du Duke of Westminster, précisait qu'il ne fallait pas interpréter sa déclaration précitée comme signifiant que la forme juridique apparente d'une transaction prime, même si ladite transaction ne vise pas à atteindre une portée légale. Voici ce qu'il déclare (traduction):

"Il peut évidemment y avoir des cas où certains documents ne sont pas rédigés de bonne foi, ni destinés à être respectés mais servent seulement de paravent pour dissimuler une transaction différente. On n'allègue ici rien de tel ou d'approchant. Les contrats sont indiscutablement de bonne foi et ont été légalement exécutés. On ne peut les ignorer ni les considérer comme opérant différemment, sous prétexte qu'ils ont pour résultat de réduire les droits qui auraient été payables si d'autres dispositions (désignées 'le fond' pour les besoins de l'argumentation des appelants) avaient été prises." 15/

Cette règle a également été appliquée au Canada. Par exemple, dans la cause

Front & Simcoe Limited v. M.R.N. 16/, la Cour de l'Échiquier a refusé de reconnaître la forme sous laquelle une transaction avait été effectuée, lorsqu'elle a constaté qu'il s'agissait d'une simulation destinée à masquer une autre transaction—l'argent en question était censé être versé comme dommages-intérêts pour la résiliation d'un bail, mais la Cour découvrit qu'il s'agissait en réalité d'un loyer payé d'avance en vertu du bail 17/.

En temps de crise nationale aiguë, la Chambre des Lords critiquait la doctrine établie dans la cause du Duke of Westminster et accablait de sa censure morale les fervents de l'évitement fiscal. Lord Simon déclarait, dans la cause Latilla v. I.R.C. (traduction):

"Vos Seigneuries, ces dernières années, on s'est beaucoup ingénié dans certains milieux à mettre au point des méthodes de disposition des revenus permettant à ceux qui étaient disposés à les adopter de jouir des avantages de la résidence dans ce pays, tout en percevant l'équivalent des revenus précités sans porter leur part du fardeau fiscal britannique. On peut signaler des arrêts judiciaires qui rappellent que, si subtiles et factices que puissent être ces méthodes, leurs adeptes ont 'le droit' d'y recourir. Il n'y a, bien entendu, aucun doute que ces gens sont dans leur droit, mais ce n'est pas une raison pour que leurs efforts et ceux des spécialistes qui leur prêtent assistance en l'occurrence soient considérés comme une manifestation d'ingéniosité digne d'éloges ou comme une forme de civisme. Au contraire, l'un des résultats de ces méthodes, lorsqu'elles réussissent, c'est naturellement d'augmenter d'autant le fardeau fiscal qui retombe sur la masse des bons citoyens qui ne tiennent pas à ces pratiques ou qui ne savent pas comment s'y livrer." 18/

Après la guerre, toutefois, le principe énoncé dans la cause du Duke of Westminster semblait moins odieux à la Chambre des Lords. Ainsi, dans la cause Vestey's Executors v. I.R.C., Lord Normand disait (traduction):

"Le Parlement, dans son souci constant de disputer chaque pouce de terrain à ceux qui s'emploient à pratiquer l'évitement fiscal, risque de ne pas atteindre son but. Les contribuables qui ne cherchent pas à éviter l'impôt en souffrent, ainsi que le Revenu Intérieur. Mais le tribunal n'étendra pas les termes des lois fiscales de manière à renforcer les mesures du Parlement et à combler les lacunes de la législation. L'évitement fiscal est un mal, mais il serait le début de maux bien pires si les tribunaux devaient donner une interprétation trop large de la loi afin d'assujettir à l'impôt des gens dont ils réprouvent le comportement." 19/

En 1955, lorsque la Commission royale d'enquête sur l'impôt des profits et

revenu a présenté son rapport, elle a déclaré que "la doctrine qui prévaut dans ce pays" est celle établie dans la cause du Duke of Westminster.

Il résulte de ces deux attitudes des tribunaux vis-à-vis de la fiscalité, un traitement de faveur pour le contribuable prudent ou prévoyant qui, en voyant de près à ses affaires, peut soustraire ses gains à la zone d'imposition délimitée par un texte statutaire qu'il aspire et s'attend à voir interpréter au sens strict et à la lettre par les tribunaux. Cependant, cela joue en même temps contre le contribuable, imprudent et moins bon stratège en affaires, qui se bute à une disposition technique de la loi. Il peut encourir un assujettissement fiscal que le législateur ne lui destinait pas, mais il est pris au piège par l'effet juridique de sa transaction et par l'interprétation littérale de la loi.

L'argument en faveur de l'attitude traditionaliste des tribunaux, c'est qu'elle assure un certain degré de certitude. Elle permet au contribuable de planifier ses affaires et de prendre ses décisions en prévoyant dans une bonne mesure les conséquences fiscales. Si les tribunaux devaient, sans une bonne raison, se départir de l'un ou l'autre des principes dont nous avons parlé, ils s'engageraient dans une voie dangereuse. Leurs décisions dépendraient du point de vue subjectif du juge sur ce que devrait être la loi ou sur l'intention du législateur, plutôt que des mesures formellement arrêtées par le législateur.

Nous convenons que les tribunaux ne devraient pas s'écarter à la légère du mot même de la loi ou de l'effet juridique d'une opération, lorsqu'ils en déterminent les implications fiscales. Cependant, on peut suggérer que les tribunaux tiennent également compte des principes d'équité dictés par une situation donnée et du but apparent du Parlement, et qu'ils modifient ou limitent l'interprétation strictement littérale, lorsque c'est nécessaire pour arriver à un résultat sensé. Un tel comportement faciliterait la mise au point d'une structure fiscale supérieure et plus équitable, tout en

restreignant la nécessité d'introduire tant de modifications destinées à combler les lacunes, modifications qui peu à peu alourdissent et compliquent la loi. Les tribunaux doivent pourtant se référer d'abord à la loi, avant de se prononcer. Leur tâche sera grandement simplifiée si la législation est bien conçue et conséquente.

Aux États-Unis

Interprétation des lois fiscales. Il est enrichissant d'évoquer l'évolution de l'interprétation judiciaire des lois relatives à l'impôt sur le revenu et à l'évitement fiscal aux États-Unis. Les règles d'interprétation statutaire traditionnelles, anglaises et canadiennes, furent jadis adoptées par les juges des États-Unis. Ainsi, dans la cause United States v. Merriam 20/, la Cour suprême a appliqué le passage maintes fois cité du jugement de Lord Cairn dans la cause Partington v. Attorney-General, et dans Gould v. Gould. La Cour affirme (traduction):

"Dans l'interprétation des lois fiscales, la règle établie interdit d'étendre par déduction leurs dispositions au-delà du sens clair des termes utilisés et d'élargir leur application de manière à embrasser des sujets qui ne sont pas spécifiquement indiqués. En cas de doute, elles sont vigoureusement interprétées contre le gouvernement et en faveur du citoyen." 21/

Cette façon d'interpréter la loi a été abandonnée depuis. Le point de vue du juge Stone, dans la cause White v. United States, exprime la tendance la plus récente (traduction):

"Nous ne sommes pas impressionnés par l'argument qui veut, lorsqu'une question ici jugée est incertaine, que tous les doutes doivent être tranchés en faveur du contribuable. C'est la fonction et le devoir des tribunaux de dissiper les doutes. Nous ne voyons pas pourquoi il faudrait abdiquer ce rôle dans une cause d'impôt plutôt que dans n'importe quelle autre où les droits des demandeurs tiennent à l'interprétation d'une loi, et c'est notre devoir de décider équitablement de la nature de cette interprétation." 22/

Doctrines judiciaires pour prévenir l'évitement. Une évolution parallèle s'est opérée en ce qui a trait à la règle selon laquelle une personne a le droit d'administrer ses affaires de manière à réduire ses impôts. Dans la

cause United States v. Isham 23/, qui a fait époque, la Cour suprême a soutenu, dans une poursuite pour omission d'apposer un timbre sur un instrument, que c'était la forme de l'instrument, plutôt que sa substance et son effet qui l'emportait, et que le timbre n'était pas requis. Voici ce que dit la Cour (traduction):

"Pour illustrer, rappelons que la Loi sur le timbre de 1862 imposait un droit de deux cents sur les chèques bancaires, lorsque le chèque tiré était d'au moins vingt dollars. Une personne avisée, ayant un montant de vingt dollars à payer, s'acquitte tout aussi bien de sa dette en remettant à son créancier deux chèques de dix dollars chacun. Elle tire des chèques en paiement de sa dette au montant de vingt dollars et pourtant elle évite le droit du timbre. Elle adopte cette pratique et ce système de façon habituelle et constante. Bien que ses opérations privent le gouvernement des droits qu'il pourrait raisonnablement s'attendre à percevoir, on ne considère pas que cette pratique donne prise à l'accusation de fraude. Le contribuable a recours à des stratagèmes pour éviter le paiement des droits, mais ces stratagèmes ne sont pas illégaux. Il a juridiquement le droit de répartir sur plusieurs effets le paiement de la somme due, afin d'éviter l'impôt. Le procédé auquel nous avons affaire est de même nature." 24/

Cette doctrine a été pratiquement abandonnée dans l'arrêt de la cause Gregory v. Helvering 25/. Ici, on demandait à la Cour d'interpréter le sens des dispositions de la Loi sur le Revenu de 1928 touchant une réorganisation exempte d'impôt. Mme Gregory, grâce à un système techniquement parfait, se livra à une série d'opérations dont chacune était exempte d'impôt, selon une interprétation littérale de la loi. Ces transactions devaient avoir pour effet la réalisation d'un profit sur la vente d'actions qui aurait normalement été imposable. Mais la Cour refusa d'interpréter la loi selon la lettre. Elle écarta la forme "subtile et détournée" de la transaction faussement présentée comme une réorganisation et soutint la position du gouvernement. Ce faisant, elle exclut spécifiquement la question du mobile qui était indubitablement d'éviter l'impôt, et fonda sa conclusion sur le fait que la loi entendait, par réorganisation, une transaction portant sur la poursuite des affaires de la société réorganisée. Elle décida, après cette tentative, que le stratagème était étranger au dessein général de la loi. La Cour se trouva ainsi à faire entrer dans la définition conçue par le Congrès un élément qui n'y figurait pas, à savoir la nécessité d'une raison d'affaires.

La doctrine de la "raison d'affaires" ne se limite pas aux dispositions du Code sur la réorganisation, mais s'applique à toute la législation. Par exemple, dans la cause Weller v. Commissioner la Cour arrête que (traduction): "Ainsi, le principe établi dans l'affaire Gregory ne se limite pas aux réorganisations de sociétés mais s'applique plutôt de façon générale aux lois fiscales fédérales. Les termes de cette législation qui décrivent les transactions commerciales doivent être entendus comme se rapportant à des transactions effectuées pour des motifs commerciaux, ce qui exclut les transactions effectuées sans autre mobile que celui d'éviter l'impôt." 26/ Le Service du Revenu Intérieur a eu recours à cette doctrine comme à une arme à tout usage pour combattre l'évitement fiscal. Il a réussi dans certains cas et échoué dans d'autres. La portée précise de la doctrine n'est pas absolument claire. D'après un commentateur (traduction):

"Où tracer la ligne de démarcation lorsqu'on délimite les domaines auxquels s'applique la doctrine de la raison d'affaires? Il n'est pas facile de répondre à cette question, et la chose se complique du fait que, parmi les juges des nombreux tribunaux de notre pays qui décident en première instance ou en appel des affaires fiscales, il existe de grandes divergences d'attitudes à l'égard de cette doctrine, attitudes qui vont de la bienveillance à l'hostilité déclarée... Je me risquerais à avancer ce qui suit à titre d'énoncé succinct de la portée de cette doctrine de la raison d'affaires; elle est un outil tout désigné pour vérifier l'efficacité d'une transaction du point de vue des impôts, lorsque la terminologie, la nature et les buts d'une disposition de la loi fiscale à interpréter indiquent une fonction, un dessein et une forme caractéristiques des seules transactions d'affaires. Bien que les tribunaux n'aient pas énoncé la doctrine en ces termes précis, la plupart des causes qui seront tranchées par des tribunaux non hostiles à cette doctrine vont facilement s'accommoder de cette formulation qui, il me semble, en fait un moyen sain et utile d'empêcher la déformation et le mauvais usage de la loi." 27/

Deux autres doctrines judiciaires américaines visant l'évitement fiscal sont à relever. La première est la doctrine de la "transaction par étapes", d'après laquelle un redressement pour le compte d'une société est considéré comme un tout. Même si ce redressement s'effectue en plusieurs étapes dont chacune, envisagée isolément, serait exempte d'impôt, l'opération entière ne sera pas exempte d'impôt si, globalement, elle ne satisfait pas aux exigences de la loi. Cette doctrine est illustrée dans la cause Helvering v. Elkhorn Coal Co. 28/ En l'occurrence, la Société M désirait acquérir l'actif

d'exploitation de la Société E, mais sans ses placements qui étaient importants. Sur ce, E mit sur pied la Société X, à laquelle elle transféra tous ses placements. X émit toutes ses actions à E qui les distribua à ses actionnaires. E transféra ensuite le reste de son actif à M en contrepartie d'actions de M; E fut dissoute et les actions de M furent distribuées aux actionnaires de E. La défense soutint que chacune des étapes de cette opération était exempte d'impôt. Le tribunal décida cependant qu'il fallait considérer l'opération dans son ensemble et que le transfert des biens d'exploitation de E à M n'était pas exempt d'impôt, du fait qu'il ne s'agissait pas là du transport de presque tous les biens de E, comme l'exigeait la loi.

La dernière doctrine, celle de la portée économique des transactions, a été appliquée dans un certain nombre de cas pour prévenir l'évitement fiscal. En résumé, le tribunal tient compte des considérations économiques et non pas seulement des formalités juridiques, telles que contrats, titres de propriété, etc., de manière à distinguer "la substance" de "la forme" ou "le factice" de "l'authentique". En déterminant le caractère réel ou fictif d'une transaction, par exemple une dette d'intérêt ou la propriété d'une masse fiduciaire, la cour a adopté un critère économique, rejetant les critères juridiques: contrat dans le premier cas et titre de propriété dans le second. Selon un commentateur, la considération de la portée économique par les tribunaux a probablement produit son plus grand effet dans le cas de l'imposition des revenus familiaux, en particulier dans le traitement des fiducies familiales. Ainsi, dans une cause, on a usé de cette doctrine pour mettre en échec l'évitement fiscal par le truchement d'une fiducie à court terme; on a imposé le revenu de cette fiducie entre les mains du donateur qui conservait les pouvoirs de gestion de la fiducie, et non pas entre celles du bénéficiaire: la cour refusait de reconnaître que le donateur avait cessé d'être propriétaire de la masse lors la création de la fiducie. Selon Hellerstein, "le fait de se fonder sur des facteurs économiques pour combattre l'évitement fiscal constitue la barrière judiciaire la plus souple et

la plus difficile à contourner que nous ayons envisagée pour lutter contre l'évitement; inévitablement, ce procédé a été accueilli et appliqué de façons très diverses par les juges." 29/

L'ATTITUDE DU LÉGISLATEUR VIS-A-VIS DE L'ÉVITEMENT FISCAL

Devant l'attitude adoptée par les tribunaux quant à l'interprétation et à l'application des lois fiscales, l'action visant à combattre l'évitement fiscal doit procéder d'abord du législateur. Les méthodes que peut adopter le Parlement pour combattre l'évitement se classent facilement en quatre catégories:

1. la "méthode spécifique" qui vise à édicter des dispositions particulières définissant avec précision le genre de transaction visé et prescrivant avec la même précision les conséquences fiscales d'une telle transaction;
2. la "méthode générale" qui vise l'établissement d'une disposition générale assujettissant à l'impôt des transactions qui sont définies de façon générale;
3. la "méthode des transactions non effectuées à distance" qui s'applique dans certains types de transactions, lorsque les parties en cause ne traitent pas entre elles à distance et qui prévoit des conséquences fiscales différentes de ce qu'elles seraient autrement;
4. la méthode du "contrôle administratif" qui tend à accorder des pouvoirs étendus à un fonctionnaire ou à un tribunal administratif afin de faire obstacle aux transactions qui visent à l'évitement fiscal.

Dans son souci de disputer chaque pouce de terrain à l'ingéniosité et à l'imagination des contribuables qui s'emploient à réduire leur assujettissement à l'impôt, le Parlement a édicté des dispositions qui se classent dans ces quatre catégories. Dans certains cas, ces efforts se sont avérés

insuffisants et tardifs. Dans d'autres, ils sont allés au-delà de ce qui était nécessaire et ont frappé d'une peine ou interdit des transactions conclues de bonne foi, au même titre que celles qui étaient condamnables.

Méthode "spécifique"

Dispositions spécifiques. Plusieurs dispositions de la Loi de l'impôt sur le revenu régissent des formes particulières de transactions visant à éviter l'impôt. Par exemple, les articles 21 et 22, qui traitent des transferts de biens au sein d'une même famille, sont destinés à éviter le fractionnement du revenu par le moyen de transferts de biens aux conjoints et aux mineurs de moins de 19 ans.

L'article 24 stipule que si on reçoit un titre en paiement d'un intérêt, d'un dividende ou d'une autre dette, la valeur de ce titre sera incluse dans le calcul du revenu du bénéficiaire. L'objet de cet article est de rendre inapplicable la doctrine selon laquelle une promesse de paiement ne constitue pas un paiement; l'article vise également à empêcher l'évitement fiscal au moyen de l'émission de titres mobiliers de valeur pour remplacer un véritable paiement.

L'article 25 est un autre exemple de mesure législative dirigée contre l'évitement fiscal. Il s'agit, en l'occurrence, de genres particuliers de paiements d'un employeur à un employé qui, en vertu de l'article, sont censés constituer une rémunération de services.

On trouve d'autres exemples de l'utilisation de la méthode "spécifique" pour combattre l'évitement fiscal, dans les paragraphes (2) à (9b) inclusivement des articles 28 et 105B, relatifs à des paiements de dividendes prélevés sur le surplus désigné d'une société.

Appréciation de la méthode "spécifique": ses avantages. Suit un résumé des avantages de la méthode "spécifique".

En premier lieu, on peut soutenir qu'il faudrait définir l'assujettissement d'un individu à l'impôt en termes explicites empreints de l'autorité du Parlement et que ce précepte n'est pas observé lorsque la réglementation de la lutte contre l'évitement fiscal se limite à quelque déclaration générale de principe touchant l'évitement, surtout lorsque l'application du principe et le redressement de l'impôt qui en découle sont laissés à la discrétion du Ministère ou à quelque autre organisme. S'il adopte des dispositions générales ou discrétionnaires, le Parlement ne sait pas dans quelles circonstances elles seront appliquées, ni quelle extension on pourra leur accorder.

En second lieu, lorsque des dispositions spécifiques sont édictées en vue de prévenir l'évitement fiscal, leur application est relativement claire et nette et elles apportent un élément de certitude dans la législation. Si elles s'avèrent insuffisantes, on peut toujours les amender.

La Commission royale d'enquête du Royaume-Uni sur l'imposition des bénéfices et revenus a explicitement rejeté tout écart au régime suivi en conformité des termes de la loi du Royaume-Uni qui comporte des mesures détaillées pour combattre les diverses formes d'évitement fiscal. La Commission en est venue à la conclusion que les dispositions spécifiques de la loi britannique suffisaient à prévenir la plupart des formes d'évitement et qu'elles avaient été renforcées par de nombreux arrêts supplétifs des tribunaux. La Commission a estimé que de toute façon, "le mot 'évitement' n'a pas de sens précis ou qu'en tout cas il ne désigne pas une activité qui soit mal vue en toutes circonstances".

Appréciation de la méthode "spécifique": ses inconvénients. Premièrement, comme il est impossible de prévoir tous les manèges aboutissant à l'évitement fiscal, les dispositions particulières ne peuvent donner de résultats que dans la mesure où les législateurs et les rédacteurs des projets de loi sont eux-mêmes en mesure de prévoir les moyens que peuvent exploiter les contribuables en vue d'éviter l'impôt. Les dispositions particulières de la législation canadienne ont été loin de réussir à déjouer complètement les

procédés utilisés pour éviter l'impôt: les opérations de "dépouillement du surplus" ont persisté ouvertement jusqu'au jour où le Parlement a eu recours à la discrétion ministérielle en 1963; les modifications successives apportées aux dispositions touchant les "sociétés associées" n'ont pas pu instaurer de contrôle satisfaisant avant l'adoption de la législation corrective de 1963 accordant au Cabinet des pouvoirs discrétionnaires; plusieurs modes de "fractionnement du revenu" ont échappé aux mesures de l'article 21. 30/

En second lieu, la législation visant des tactiques déterminées d'évitement crée souvent de nouvelles lacunes. C'est dire que la particularisation engendre l'évitement. Il va sans dire que la portée de cet inconvénient repose en grande partie sur la compétence du rédacteur de la loi. Voici un commentaire intéressant qui résume l'expérience acquise aux États-Unis (traduction):

"Après un certain nombre d'années, le Trésor et le Congrès découvrirent combien la pratique de l'évitement était largement répandue. Le recours aux amendements statutaires fut adopté comme moyen de l'enrayer; des dispositions particulières furent édictées en vue de prévenir des formes bien précises d'évitement. Mais...la particularisation des lois laisse moins de jeu à l'interprétation des tribunaux; de ce fait, même si on élimine un stratagème particulier, on ne diminue pas pour autant l'évitement en général. En d'autres termes, la particularisation atteint son objectif immédiat sans se rapprocher de l'objectif ultime. Elle gagne les batailles mais perd les guerres. Aussi, à mesure qu'ils votaient des amendements à profusion, les législateurs découvraient qu'en comblant une brèche, ils se trouvaient souvent, par une nouvelle mesure, à en ouvrir une autre tout à côté. Le Congrès était en train de mener une lutte perdue d'avance quand la Cour suprême vint à son aide dans l'affaire Gregory. Les contribuables devenaient de plus en plus hardis et audacieux et, avec une confiance fondée sur les précédents, ils s'appuyaient sur la doctrine selon laquelle la loi ne signifie que ce qu'elle énonce expressément, pour profiter de toute combinaison s'attachant à la lettre de la loi. En général, les tribunaux de première instance justifiaient cette confiance, mais après l'arrêt tranchant l'affaire Gregory, l'abcès de l'évitement se trouva considérablement dégonflé. Les contribuables s'aperçurent qu'on ne pouvait plus se cacher derrière le sens littéral de la loi." 31/

En troisième lieu, la méthode "spécifique" peut engendrer des injustices lorsque le rédacteur de la loi, désireux d'atteindre tous ceux qui évitent le fisc, tend un filet trop vaste et fait ainsi des prises qu'il

ne s'était jamais proposées. Néanmoins, les termes de la loi sont d'une telle précision qu'ils ne permettent pas aux tribunaux de venir au secours du contribuable par l'interprétation du texte, car, plus la loi se précise, plus la latitude se rétrécit. Ainsi, l'article 139(5), (5a) à (5d), et (6), où sont désignées spécifiquement les personnes qui sont censées ne pas traiter à distance, s'applique souvent à des personnes qui en réalité traitent à distance et, dans ces cas, il peut fort bien devenir inique. Un commentateur a exposé la difficulté et formulé la solution suivante: (traduction)

"Les rédacteurs de la loi, dans leur acharnement contre les champions de l'évitement, ont cerné, dans le cadre de la loi, probablement sans le vouloir, des situations qu'on n'avait jamais eu l'intention d'y faire entrer, ce qui devient évident lorsque la lumière se fait. C'est peut-être là la plus grave incommodité de la tendance actuelle à la particularisation. Aux termes de la Loi de 1937, de nombreuses sociétés à capital-actions de caractère absolument régulier, et faisant affaires tant au pays qu'à l'étranger, se trouvent emprisonnées dans l'acception de 'holding personnel' et doivent faire face à des impôts ruineux. La terminologie utilisée est si précise et si spécifique qu'il est impossible de remédier au sort de ces sociétés par l'interprétation de la loi. Le résultat final est donc de créer de plus grandes inégalités alors que le but avoué est de faire disparaître ces dernières...Mais, dans le domaine des prétendus 'abus'... on laisse entendre, avec quelque hésitation, que les résultats seraient peut-être meilleurs si on utilisait un langage moins limitatif et, partant, plus général, même au détriment de l'exactitude... Dans ce champ plutôt restreint, ne serait-il pas opportun d'offrir au Trésor et aux tribunaux une langue un peu plus souple et susceptible d'une application rationnelle devant des situations qu'on ne peut prévoir lors de la rédaction de la loi? D'une part, cette plus grande souplesse tendrait à corriger ce qu'on appelle les 'abus', en dissuadant les particuliers de s'engager dans des combinaisons dont le succès deviendrait fort aléatoire à cause même de cette souplesse, qui rendrait dangereuses de telles tactiques; d'autre part, cette flexibilité permettrait d'exclure, des dispositions prohibitives, les transactions tout à fait normales et régulières." 32/

En quatrième lieu, un vocabulaire très spécifique visant certains manèges d'évitement bien caractérisés favorise celui qui cherche à éviter l'impôt, "parce qu'il définit pour lui l'obstacle qu'il doit s'ingénier à contourner", affirme la Commission royale d'enquête du Royaume-Uni sur l'Imposition des Bénéfices et Revenus. La Commission critique aussi la tendance des rédacteurs de la loi qui, pour résoudre ce problème, dressent des dispositions législatives dans une langue de plus en plus vague et imprécise, dans l'espoir de couvrir quelque situation imprévue; or, c'est la solution

proposée dans le troisième argument, qui précède, pour corriger l'inégalité et l'injustice dont il est question dans ce paragraphe.

En cinquième lieu, c'est à la législation contre l'évitement fiscal que nous devons en grande partie l'obscurité de la loi, car cette législation est souvent formulée en un style tortueux et obscur, d'une complexité et d'une difficulté sans égales. On peut citer comme exemples les articles 139, (5) à (6) inclusivement, 39, (4) à (7) inclusivement, 28, (2) à (9b) inclusivement, et 105B, 105C et 139A. La Commission royale d'enquête du Royaume-Uni a recommandé d'apporter à la législation des modifications "qui l'abrègeront et la rendront plus précise". Il serait facile d'abrèger la législation, mais il peut être difficile de la rendre du même coup plus précise.

Méthode "générale"

Utilisation de dispositions générales. Par suite de l'impossibilité de prévoir toutes les méthodes possibles d'évitement fiscal, et peut-être aussi dans le but d'obvier à certains inconvénients de la méthode "spécifique" exposée plus haut, le Parlement a édicté dans des termes généraux un bon nombre de dispositions qui ne visent aucun expédient ou aucun stratagème précis. La raison d'être de telles dispositions est bien exposée dans un jugement australien récent: (traduction)

"Il est peut-être inévitable, dans une société âpre au gain, que l'imposition soit jugée comme un fardeau dont ceux qui y sont sujets cherchent à se soustraire par tous les moyens légaux possibles. C'est ce qu'on appelle d'ordinaire l'évitement fiscal, qui réussit lorsque par suite de certaines manoeuvres, ce qui pourrait être imposé sort du champ d'application des lois fiscales. De plus, à défaut d'une loi spéciale, une opération authentique ne perd pas son effet juridique parce qu'elle a été exécutée dans le but d'éviter, de limiter ou de retarder le paiement de l'impôt. C'est la reconnaissance de ce principe qui explique que le législateur tende un filet serré pour déjouer les tentatives de ceux qui veulent éviter l'impôt. Dès qu'on a obturé une fuite qui donnait lieu à des pertes de revenus fiscaux, on risque fort de découvrir un autre faux-fuyant; aussi, tant qu'il se contente de boucher les trous, le législateur se trouve toujours un pas en arrière des contribuables récalcitrants et de leurs ingénieux conseillers. Il n'est donc pas surprenant que le Parlement ait parfois cherché à prévenir l'évitement fiscal par des dispositions générales entravant l'utilisation de procédés qui, sans être des impostures, visent à éviter des obligations fiscales normales." 33/

L'article 16(1) de la Loi prévoit qu'"un paiement ou transport de biens effectué selon les instructions du contribuable, ou avec son consentement, à quelque autre personne à l'avantage du contribuable ou constituant un avantage que le contribuable a voulu faire conférer à l'autre personne, doit être inclus dans le calcul du revenu du contribuable, dans la mesure où il le serait si le paiement ou le transport lui avait été fait." A notre avis, le but de cette disposition est clair et elle est rédigée en termes assez généraux pour laisser aux tribunaux une marge d'interprétation et d'application tenant compte des circonstances propres à chaque cas. Une mesure de ce genre devrait rester dans la loi.

Les dispositions contre l'évitement fiscal qui figurent dans la Loi de l'impôt sur le revenu peuvent se ranger dans un certain nombre de catégories ou de méthodes exposées plus bas.

Détermination par le "caractère raisonnable". Un certain nombre d'articles de la Loi de l'impôt sur le revenu sanctionnent la reconnaissance de certaines transactions à des fins fiscales, dans la mesure où ces opérations sont raisonnables, sans tenir compte de leur forme ou de leur effet juridique. Par exemple, l'article 7(1), exige l'inclusion dans le revenu de "...la fraction d'un paiement effectué en vertu d'un contrat qui peut raisonnablement être considéré comme paiement d'intérêt ou autre paiement à titre de revenu". Cette disposition a récemment été appliquée dans le cas de la vente d'une ferme à un prix plus élevé que ceux payés pour d'autres fermes de la région et qui était payable en huit ans par versements sans intérêt 34/.

L'article 11(1)c) ne permet de déduire dans le calcul du revenu que le montant raisonnable d'un paiement d'intérêts. L'article 12(2) interdit la déduction d'une somme déboursée ou dépensée, sauf si cette somme était raisonnable dans les circonstances.

L'article 20(6)g) prévoit l'allocation d'un prix reçu, en partie pour des biens susceptibles de dépréciation et appartenant à une catégorie prescrite,

et en partie pour d'autre chose. Il prévoit que le produit de la disposition des biens susceptibles de dépréciation est "la fraction du montant qui peut être raisonnablement considérée comme étant la cause ou considération de cette disposition".

On remarquera qu'un certain nombre de ces mesures ont trait à des types particuliers d'opérations ou d'encaissements. Cependant, leur application dépend d'un terme général, le mot "raisonnable", qui accorde aux tribunaux une certaine latitude dans l'exercice de leur discrétion. Pour cette raison, on peut les classer dans la catégorie des mesures législatives fondées sur la "méthode générale" plutôt que sur la "méthode spécifique" de lutte contre l'évitement fiscal.

Réduction indue et factice du revenu. L'article 137(1) prévoit que, dans le calcul du revenu aux fins de la Loi de l'impôt sur le revenu, aucune déduction ne peut être appliquée à un déboursé ou à une dépense relatifs à une transaction ou opération qui, si elle était permise, réduirait "indûment" ou "de façon factice" le revenu. L'article laisse aux tribunaux le soin de déterminer ce qui constitue une réduction indue ou factice du revenu et ne fournit aucun critère de détermination.

Remarquons que la Commission royale d'enquête du Royaume-Uni a critiqué une disposition britannique visant l'évitement fiscal. Cette disposition frappait les transactions "factices" et les opérations "factices". La Commission a souligné que (traduction) "...une opération n'est pas correctement qualifiée de "factice" si elle a des conséquences juridiques pondérables, à moins qu'on ne puisse établir un genre de norme indiquant ce qui est "naturel" à cette même fin. De telles normes ne sont pas faciles à discerner." 35/

La portée et le sens de l'article 137(1) n'ont pas été délimités d'une façon claire et précise par les tribunaux qui ont eu peu d'occasions de s'en occuper. Le Ministre s'est appuyé avec succès sur cet article dans au moins

trois cas 36/. Le sens du terme "factice" n'a été précisé dans aucun de ces cas. Dans la cause Shulman, le juge suppléant Ritchie déclarait: "Dans le contexte présent, 'artificiellement' signifie 'non naturel', --'opposé à ce qui est naturel' ou 'qui ne correspond pas à la normale'." 37/ On remarquera que l'article 12(2) de la Loi interdit de déduire les dépenses qui ne sont pas raisonnables. L'article 12(1)a) interdit de déduire les dépenses qui ne sont pas encourues en vue d'obtenir un revenu. L'article 12(1)h) interdit de déduire les frais personnels ou de subsistance. Étant donné ces dispositions et vu la difficulté de déterminer ce qui est factice, il paraît probable que l'article 137(1) serait rarement tenu pour applicable et cela, dans des cas extrêmes. Il peut néanmoins avoir un effet préventif et on devrait le conserver.

La notion de bénéfice dans la détermination du revenu. Plusieurs articles de la loi prévoient qu'un contribuable est tenu d'inclure dans son revenu certains "bénéfices" ou "avantages". Par exemple, l'article 5(1)a) inclut dans le revenu d'une charge ou d'un emploi la valeur de tous les bénéfices (sauf quelques exceptions) que l'employé touche ou dont il jouit dans le cours ou en vertu de sa charge ou de son emploi. L'article 8(1)c) exige qu'un actionnaire inclut dans son revenu la valeur d'un bénéfice ou d'un avantage (sauf certaines exceptions) qui lui a été attribué par une société. L'article 65(1) prévoit l'inclusion dans le revenu de "la valeur de toutes les prestations (autres qu'une distribution ou un paiement de capital) versées à un contribuable pendant une année d'imposition, en provenance ou en vertu d'une fiducie, d'une succession, d'un contrat, d'une entente ou d'un pouvoir de désignation".

L'article 137(2) prévoit que chaque avantage conféré à un contribuable du fait d'une ou de plusieurs ventes, échanges, déclarations de fiducie ou autres opérations de quelque nature que ce soit, sera considéré comme un paiement au contribuable d'un montant égal à celui de l'avantage conféré. La valeur de l'avantage peut être imposée de diverses façons "selon les

circonstances". Elle peut être incluse dans le revenu de la personne qui reçoit cet avantage. S'il est conféré à une personne non résidente, l'avantage peut être imposable selon les dispositions de la Partie III de la loi. Ou bien, il peut être imposé à titre de don en vertu de la Partie IV qui a trait à l'impôt sur les dons. Une fois l'impôt ainsi établi pour une très large catégorie d'avantages, l'article 137(3) prévoit qu'aucun avantage n'est censé avoir été conféré si les parties ont traité à distance, si l'opération a été conclue de bonne foi et si plusieurs autres conditions sont remplies. L'article 137(2) est déclaré applicable nonobstant la forme ou l'effet juridique des opérations et qu'il y ait eu ou non intention d'éviter ou d'élu-der des impôts.

Le texte de cette disposition est loin d'être clair. Il est si vague et si général qu'on ne le considérerait probablement applicable que dans des cas extrêmes et, même alors, il serait difficile de déterminer de quel genre d'impôt on doit frapper le contribuable. Pour connaître son sens précis, il nous faut attendre l'interprétation des tribunaux qui jusqu'ici n'ont presque pas eu l'occasion de s'y arrêter. L'article ne semble pas avoir beaucoup contribué à diminuer l'évitement fiscal, bien que son effet soit difficile à évaluer.

Méthode des "transactions non effectuées à distance"

L'une des présomptions sous-jacentes à la loi de l'impôt sur le revenu, c'est que les profits ou gains réalisés par un contribuable peuvent se calculer en termes d'argent et qu'un tel calcul constitue une assiette appropriée à l'imposition parce que ces profits ou gains résultent du jeu des forces du marché sur lesquelles le contribuable n'a aucun pouvoir. Dans la plupart des cas, cette présomption se défend, mais elle ne s'applique pas lorsqu'un contribuable, seul ou de connivence avec d'autres, arrive à manipuler ou à dominer les forces dont dépendent ses profits ou gains et parvient ainsi à réduire le volume prévu de son revenu. Ce genre d'évitement fiscal constitue une difficulté perpétuelle et il entraîne inévitablement

l'élaboration d'une série de dispositions statutaires et administratives destinées à le combattre.

L'un des sérieux aspects du problème de l'évitement fiscal, qui touche particulièrement le domaine des affaires, surgit lorsque les parties à une transaction, au lieu d'être opposées sur le plan des intérêts économiques, ce qui est courant, ont au contraire, par suite de relations particulières entre elles, un intérêt économique commun qui leur permet de formuler les termes de la transaction de manière à encourir le minimum d'impôt sur le revenu. Lorsque des personnes se trouvent dans cette situation, on dit qu'elles ne traitent pas ensemble "à distance" et les transactions effectuées entre elles sont dites "transactions non effectuées à distance".

La Loi de l'impôt sur le revenu ne contient pas de définition exhaustive des transactions "effectuées à distance" ou "non effectuées à distance". Cependant, l'article 139(5) stipule que "des personnes liées" sont réputées ne pas traiter entre elles à distance. Parmi les "personnes liées", on compte les particuliers unis (dans la mesure précisée) par les liens du sang, du mariage ou de l'adoption; une société et une personne qui administre celle-ci seule ou avec d'autres membres d'un groupe lié, et les sociétés soumises à un contrôle commun. Il est stipulé que, si deux parties ne sont pas liées entre elles, c'est une question de fait que de savoir si elles traitent ensemble à distance. Il n'y a jusqu'ici pas de jurisprudence considérable sur la façon de déterminer si des personnes qui ne sont pas liées traitent réellement à distance. Cependant, il ne semble pas que le simple intérêt commun à maintenir les impôts au niveau le plus bas possible prouve en soi que les parties ne traitent pas à distance.

En général, la législation devrait avoir pour objet, entre autres choses, de prévenir l'évitement fiscal réalisé au moyen de transactions non effectuées à distance et conclues dans des conditions différentes de celles qui auraient prévalu entre des personnes indépendantes traitant entre elles à distance. Cependant, on devrait pouvoir négocier certaines formes de transactions non effectuées à distance sans encourir de conséquences fiscales,

lorsque celles-ci ont simplement pour objet une modification de forme ou d'organisation sans profit économique réel. Cela s'applique en particulier lorsque s'effectue une réorganisation technique au sein d'un groupe de sociétés associées, lorsqu'un droit de propriété est concrétisé par la constitution d'une société et à l'occasion de certains genres de transactions passées entre des sociétés associées. Nous étudions ces cas au chapitre 15.

Nous avons bon espoir que le nombre de dispositions relatives aux transactions non effectuées à distance serait réduit, si nos propositions de modifications au régime fiscal étaient adoptées. Cette conclusion découle d'un certain nombre de caractéristiques de nos propositions. Les transactions au sein d'une unité familiale seraient exemptes d'impôts et les revenus touchés par tous les membres d'une famille seraient unifiés pour le calcul de l'impôt. Cela éliminerait le besoin de certaines de ces dispositions ou du moins réduirait le champ de leur application. De même, le fait de permettre aux sociétés associées de produire leurs déclarations de revenus sous une forme consolidée corrigerait dans une large mesure leur penchant aux transactions factices effectuées entre elles. L'abolition des taux progressifs pour les sociétés mettrait fin à la nécessité de dispositions visant les sociétés associées, dispositions qui s'apparentent de très près à celles portant sur les transactions non effectuées à distance. Néanmoins, il y a sûrement des circonstances où il resterait nécessaire de légiférer en matière de transactions non effectuées à distance. Il en serait ainsi surtout dans les cas de transactions non effectuées à distance entre des résidents canadiens et des non-résidents.

On soutient parfois, et on a fait valoir cet argument devant nous, que la présomption absolue selon laquelle des personnes liées ne traitent pas entre elles à distance est injuste, et que les contribuables qui sont "liés" selon la loi devraient avoir le droit de démontrer qu'en fait ils traitent entre eux à distance. A notre avis, il devrait y avoir présomption absolue que les sociétés soumises à une direction commune ne traitent pas entre elles

à distance. Il devrait aussi y avoir présomption absolue que des conjoints vivant ensemble ne traitent pas entre eux à distance et qu'ils ne traitent pas à distance avec leurs enfants, que leurs enfants vivent ou non avec eux. Cependant, nous sommes d'avis que, dans le cas de transactions entre frères et soeurs qui ne vivent pas avec leurs parents, et entre beaux-frères et belles-soeurs, il ne devrait y avoir qu'une présomption réfutable, quant à l'existence de transactions non effectuées à distance.

De façon générale, les dispositions actuelles de la loi touchant les transactions non effectuées à distance se classent en quatre catégories: (1) les dispositions qui prévoient le redressement des termes des transactions aux fins de l'impôt; (2) les dispositions qui, au lieu de redresser les termes d'une transaction, imposent les bénéfices ou avantages qui en découlent; (3) les dispositions qui, aux fins de l'impôt, ignorent ou examinent une transaction de manière à empêcher ou à compenser les conséquences fiscales factices qui en résulteraient autrement; et (4) les dispositions qui influent sur les conséquences fiscales d'une situation en plaçant toutes les personnes qui ne traitent pas à distance sur le même pied que si elles étaient une seule et même personne. Nous allons examiner l'une après l'autre ces quatre catégories.

1. L'article 17 contient des dispositions stipulant que lorsqu'un contribuable est partie à une transaction qui n'est pas effectuée à distance, il est censé avoir reçu ou payé la juste valeur marchande en retour des produits ou des services en cause. Cependant, ces dispositions n'englobent pas toutes les possibilités. Le paragraphe (1) précise qu'un contribuable qui a acheté, lors d'une telle transaction, quelque chose à un prix supérieur à sa juste valeur marchande sera censé avoir payé la juste valeur marchande. Le paragraphe (2) prévoit que si un contribuable a vendu quelque chose à un prix inférieur à sa juste valeur marchande lors d'une transaction de ce genre, il passera pour avoir reçu telle valeur marchande. On remarquera que

chacun de ces paragraphes n'applique le critère de la juste valeur marchande qu'à une partie à la transaction et que l'autre partie n'a pas le droit de faire un redressement équivalent dans ses comptes d'impôts. Cela semblerait imposer un désavantage injuste aux parties à une transaction visée par le paragraphe (1) ou le paragraphe (2). Les paragraphes (5) et (6) prévoient que, si les biens d'une société ont été attribués à des actionnaires, lors de la liquidation de celle-ci ou autrement, ladite société est censée avoir reçu la juste valeur marchande de ces biens. Le paragraphe (7) prévoit en fait que les paragraphes (2) (5) et (6) ne sont pas applicables à des biens dépréciables qui font spécifiquement l'objet de l'article 20(4) auquel nous nous reportons plus loin. Les paragraphes (3) et (4) ont trait à des loyers, redevances ou autres paiements afférents à l'usage de biens ou à l'utilisation de services, lorsque la transaction est effectuée entre un contribuable résident et un non-résident avec qui le contribuable ne traite pas à distance. Il n'existe aucune dispositions analogues pouvant s'appliquer à des transactions semblables entre résidents.

A notre avis, des dispositions comme celles de l'article 17 sont de bon aloi, sous réserve de ce qui suit:

- a) lorsqu'une transaction entre personnes qui ne traitent pas à distance est redressée aux fins de l'impôt, en vue de tenir compte de la juste valeur marchande ou de donner à la transaction un "caractère raisonnable", les redressements devraient, sans nécessairement être de montants égaux, comporter un redressement approprié à chaque partie;
- b) des dispositions telles que celles des paragraphes (3) et (4) devraient tenir compte des transactions entre résidents aussi bien que des transactions entre résidents et non-résidents. Elles devraient s'appliquer au payeur et au bénéficiaire, dans

tous les cas, afin que les deux parties à la transaction obtiennent des redressements à l'avenant des circonstances;

- c) les dispositions devraient viser les dons aussi bien que les ventes. Elles devraient également s'appliquer lorsque des services sont rendus ou que des biens deviennent accessibles sans compensation ou encore contre une compensation trop faible ou trop élevée;
- d) les dispositions ne devraient pas s'appliquer à des transactions qui prennent la forme de réorganisations ou de transferts exempts d'impôt.

2. La seconde catégorie comprend des dispositions qui imposent les bénéfices ou les avantages découlant des transactions non effectuées à distance. La plus importante disposition de ce genre est indubitablement l'article 137(2), dont il est question plus haut. Comme nous l'avons dit, cette mesure est si large, si générale et si vague dans son application qu'elle est susceptible d'avoir une faible portée pratique. Nous croyons qu'il sera nécessaire de maintenir des dispositions de ce genre, mais elles devraient mieux spécifier les circonstances propres à leur application. En ce qui touche les bénéficiaires ou avantages conférés à des non-résidents, il faudrait leur ménager une disposition distincte de toute disposition ou dispositions relatives à des bénéficiaires reçus par des résidents.
3. La troisième catégorie comprend des dispositions qui, aux fins de l'impôt, ignorent ou examinent une transaction de manière à empêcher ou à compenser les conséquences fiscales factices qui en résulteraient autrement. Comme exemple de ce genre de disposition, on peut citer l'article 20(4) qui contient des règles de détermination du coût en capital et du coût en capital non déprécié de biens amortissables, acquis par un contribuable, de quelqu'un avec qui il ne traite pas

à distance. Le but et l'effet essentiels de ces règles sont de prévenir l'inflation du prix coûtant des actifs amortissables sur lesquels on peut réclamer l'allocation du coût en capital. Bien que le vendeur puisse réaliser un gain de capital exempt d'impôt si on peut démontrer que la valeur de l'actif au moment du transfert dépasse son coût initial, il est sujet à la récupération de l'amortissement lorsque le prix dépasse le coût en capital non déprécié. Quel que soit le prix payé, l'acheteur n'a le droit de prendre en ligne de compte à des fins d'amortissement aucun montant excédant le coût initial du bien payé au vendeur, ou le coût initial payé au propriétaire antérieur si l'acheteur en question n'a pas traité à distance avec le vendeur. De plus, si la vente est effectuée à un prix inférieur au coût en capital du vendeur, l'acheteur sera traité comme disposant du même coût en capital, et si, plus tard, la vente des biens lui rapporte un profit, il continuera à être sujet à la récupération de l'amortissement dont s'est prévalu le vendeur.

D'après ce que nous proposons, il ne serait pas possible pour un vendeur de réaliser un gain de capital, exempt d'impôt, sur la vente de biens amortissables. Si la vente de biens amortissables rapportait un profit à l'acheteur, ce profit serait soumis à l'impôt, que l'acheteur ait ou non réclaté de l'amortissement qui soit maintenant sujet à la récupération. Pour ces raisons, il nous semble improbable qu'une disposition telle que celle de l'article 20(4) serait nécessaire, sauf peut-être durant la période de transition immédiatement postérieure à l'adoption de nos propositions.

L'article 23 constitue une autre disposition de la loi actuelle qui se classe dans la troisième catégorie. Il prévoit que, lorsqu'un droit à un revenu est transféré grâce à une opération non effectuée à distance, le revenu continuera à être imposé entre les mains de la personne qui a opéré le transfert, à moins que le revenu ne provienne

de biens et que ces biens ne soient aussi transférés.

4. La loi actuelle contient de nombreuses dispositions prévoyant que deux ou plusieurs personnes ou société ne traitant pas à distance doivent être considérées dans certains cas particuliers comme s'il s'agissait d'une seule personne ou d'une seule société. Les articles 28(3), 62(3), 85 et 85A en sont des exemples. L'article 39(4) tombe aussi dans ce groupe, mais il contribue plutôt à déterminer si les sociétés sont associées qu'à chercher si elles traitent entre elles à distance. Le but de ces dispositions est surtout d'empêcher ou de compenser les conséquences fiscales d'un fractionnement factice des intérêts existant entre des personnes liées de près entre elles ou entre un certain nombre de sociétés dirigées par ces personnes.

Comme nous l'avons déjà indiqué, nous pensons que le problème de l'évitement fiscal au moyen de transactions qui ne sont pas effectuées à distance serait atténué, dans une mesure appréciable, par l'adoption de nos principales recommandations. Cependant, le problème de l'évitement subsistera; il restera donc nécessaire de maintenir des dispositions empêchant une présentation mensongère des revenus ou la réduction de l'assujettissement à l'impôt, au moyen de transactions ou d'arrangements entre personnes qui ne traitent pas entre elles à distance. Il n'est pas pratique d'exposer en détail quelles devraient être les dispositions à maintenir, parce que leur nature et leur portée relèveraient des mesures et dispositions législatives qui peuvent servir à donner un effet positif à nos recommandations.

Méthode du "contrôle administratif"

Dispositions spécifiques. Plusieurs articles de la Loi de l'impôt sur le revenu accordent au Ministre du Revenu national des pouvoirs discrétionnaires à diverses fins: empêcher le fractionnement des revenus par des associations entre mari et femme (article 21(4)); déterminer que la principale source de revenus d'un contribuable n'est pas l'agriculture ou une combinaison

de l'agriculture et de quelque autre source (article 13(2)); et, plus récemment, fournir des directives à l'effet qu'un montant reçu par suite d'une opération dite de "dépouillement du surplus" doit être inclus dans le revenu ou que deux sociétés ou plus doivent être considérées comme associées (article 138A). L'une des conditions qui permettent de formuler des directives aux termes de l'article 138A est que, de l'avis du Ministre, l'un des buts ou l'une des principales raisons de l'action du contribuable était l'évitement ou la diminution de ses impôts.

Les dispositions des articles 21(4) et 13(2) pourraient tout aussi bien faire l'objet d'une mesure législative que d'une décision laissée à la discrétion du Ministre. L'article 138A a été édicté à titre de mesure temporaire, en vue de mettre un terme à la pratique de l'évitement fiscal qui s'était répandue de façon éclatante. Ce geste s'imposait vu l'inefficacité des amendements à la loi, inefficacité presque inévitable à cause des contradictions inhérentes à la législation—le double taux d'imposition sur les sociétés, l'exemption des dividendes versés d'une société à une autre et la non-imposition des gains de capital.

A notre avis, la discrétion ministérielle n'est pas à souhaiter, sauf dans des circonstances extrêmes. Lorsque s'exerce une telle discrétion, les contribuables ne savent pas s'ils seront jugés d'après les mêmes normes que tous les contribuables. Si le Ministre prend une décision défavorable à l'endroit du contribuable, les droits d'appel de ce dernier sont très limités. La décision peut avoir été prise privément et se fonder sur des preuves dont le contribuable n'est pas au courant. Le fait d'accorder des pouvoirs discrétionnaires c'est déroger au sens du droit. Voilà pourquoi nous ne préconisons que les recours exceptionnels à la discrétion ministérielle. Ce sujet est étudié plus longuement dans la partie du Rapport qui traite de l'administration.

Article 138. C'est l'article 138 de la Loi de l'impôt sur le revenu qui donne les pouvoirs les plus étendus à l'administration. Cet article s'attaque

au problème de l'évitement fiscal en s'appuyant sur des mesures administratives du conseil du Trésor du Canada, sous réserve de la surveillance des tribunaux. Le paragraphe (1) prévoit que, lorsque le conseil du Trésor décide que l'une des principales fins d'une ou plusieurs transactions effectuées avant ou après l'entrée en vigueur de la loi était d'éviter ou de réduire irrégulièrement les impôts autrement exigibles aux termes de la loi, ledit conseil peut donner les directives qu'il juge appropriées pour déjouer l'évitement ou la diminution des impôts. Le paragraphe (6) prévoit que le fait d'éviter ou de diminuer les impôts peut être tenu pour irrégulier même s'il n'est pas illégal. Le paragraphe (3) prévoit que, dans ce cas, l'impôt doit être cotisé ou cotisé à nouveau et perçu en conformité des directives du conseil du Trésor, nonobstant toute autre disposition de la Loi de l'impôt sur le revenu ou de toute autre loi.

La justification de la promulgation d'une disposition aussi radicale a été exposée par le Ministre des Finances, M. Ilsley, lors de l'examen par le Parlement d'une version antérieure de la disposition. Voici sa déclaration:

"Depuis des années, le commissaire de l'impôt sur le revenu nous avertit qu'il est impossible de prévoir ou de déterminer le moyen à prendre, que la seule méthode est de s'en tenir à des principes généraux et de laisser à un tribunal quelconque le soin de décider des cas particuliers... Quelqu'un doit être chargé de surveiller ces transactions, de déterminer le montant de l'impôt auquel on s'est soustrait et d'établir si le mobile principal était de frauder le fisc. Lorsque le but principal n'est pas de se soustraire à l'impôt, mais qu'il s'agit d'une fin commerciale légitime, la transaction ne doit pas être critiquée... Si jaloux soit-il des droits de l'individu, le Parlement doit, dans toute la mesure du possible, faire en sorte que ce régime économique fonctionne proprement, justement et équitablement. J'ai peut-être donné l'impression que les procédés dont j'ai parlé... sont répandus. Je ne crois pas qu'ils le soient. Mais il suffit de quelques personnes qui connaissent et qui mentionnent quelques cas où des individus habiles et riches parviennent, sans violer la loi, à se soustraire à l'esprit et au but des mesures fiscales pour que le régime sous lequel nous vivons aussi bien que le Parlement qui n'a pas su empêcher de tels gestes soient discrédités plus que par tout autre moyen auquel on pourrait songer. Voilà pourquoi j'en suis venu à la conclusion qu'il faut ici faire violence à ses principes. Nous sommes en guerre. Il ne serait peut-être pas aussi nécessaire de procéder ainsi en temps de paix... A l'époque de la reine Victoria, l'art de se soustraire à l'impôt n'avait rien de déshonorant. Les impôts étaient

faibles, et si le contribuable pouvait trouver une échappatoire, tout le monde en riait mais s'efforçait d'y mettre fin. Mais la différence n'était pas grande. Si la couronne fermait toutes les issues, on s'amusa et personne n'échappait à l'impôt. Aucun intérêt moral n'entrait en jeu. Mais quand les impôts deviennent aussi lourds qu'ils le sont aujourd'hui, quand dans une grande mesure les gens travaillent pour l'État, ce qui est juste, la question devient grave et il n'est plus question de jouer au plus fin. C'est alors du domaine, j'allais dire de la trahison; ce n'est ni patriotique ni raisonnable... Comme je l'ai dit, si nous établissons le point de façon assez claire pour servir de guide aux tribunaux, il le sera tellement que certains chercheront à le contourner. Par conséquent, il doit être assez large pour que le tribunal appelé à se prononcer conserve certains pouvoirs discrétionnaires." 38/

L'article 138 n'a jamais été interprété par les tribunaux; son sens précis reste donc incertain. Il donne indubitablement lieu à bien des questions délicates. Il confère à la Commission d'appel le droit de qualifier d'irrégulière du point de vue du fisc une transaction absolument légale, mais il ne contient aucune norme ni aucun point de repère permettant de déterminer en quoi consiste l'irrégularité. Il permet au conseil de donner les directives qu'il juge appropriées pour déjouer l'évitement ou la diminution des impôts, mais n'indique pas clairement quelle forme doivent revêtir ces directives et contre qui les mesures doivent être prises. Le paragraphe (5) prévoit l'analyse, par les tribunaux, des actions du conseil du Trésor, mais ne fait guère allusion à ce qui peut motiver cette analyse. Cette disposition soulève une autre question: comment le conseil va-t-il déterminer si l'une des principales fins d'une opération était d'éviter ou de réduire irrégulièrement l'impôt? Une enquête sur les mobiles subjectifs d'une opération ou d'une série d'opérations commerciales représente une entreprise dont les chances de succès sont pour le moins aléatoires.

Il est possible de critiquer l'article 138 en disant qu'il viole le concept de droit coutumier le plus fondamental en ce qui touche l'imposition, à savoir que le droit fiscal doit être exprimé en une langue claire et sans ambiguïté et que le contribuable est exempt d'impôt à moins que son cas ne soit prévu par la lettre de la loi. Ce même article va également à l'encontre du principe selon lequel les règles qui régissent l'établissement des impôts ne doivent pas être modifiées avec l'effet rétroactif. Les hommes

d'affaires s'opposent à ce genre de législation parce qu'elle contrecarre la planification et la gestion des affaires. En effet, on a dit 39/ "on a objecté à plusieurs reprises que la présente disposition embrouille continuellement les transactions légitimes et en empêche l'exécution"; "mais qu'un gouvernement vindicatif...pourrait l'appliquer de façon rancunière"; c'est "de l'autocratie pure" que d'obliger un individu à payer des impôts lorsque son cas n'est pas prévu par la loi. Lors de la première étude de l'article 138 par le Parlement, le Ministre des Finances, M. Abbott, assura les opposants que ce pouvoir n'avait été utilisé que quatre fois au cours des cinq années qui s'étaient écoulées depuis son introduction en 1943 et il insista sur l'importance des sommes d'argent engagées et sur l'évidence des procédés d'évitement dans ces cas.

Et cependant, si le rédacteur de la loi n'arrive pas à formuler des dispositions efficaces et spécifiques visant l'évitement fiscal et capables de subir avec succès l'épreuve judiciaire de l'interprétation strictement littérale, comme cela semble être assez fréquent, il n'est pas surprenant, pour les raisons avancées par M. Ilsley, que le gouvernement ait occasionnellement recours à la discrétion administrative. Cependant, l'expérience tirée de l'adoption de l'article 138 a montré que lorsqu'on accorde des pouvoirs discrétionnaires à un organisme tel que le conseil du Trésor, ces pouvoirs ne sont presque jamais utilisés.

Certaines dispositions générales, visant l'évitement fiscal et ressemblant plus ou moins à celles de l'article 138, ont été adoptées dans d'autres pays. Elles sont exposées ci-après.

Au Royaume-Uni. Le Parlement vota une disposition générale touchant l'évitement fiscal relatif à l'impôt sur les bénéfices 40/. Elle prévoyait que si les commissaires au Revenu intérieur étaient d'avis que la principale fin ou l'une des principales fins d'une transaction était d'éviter l'impôt sur les bénéfices, ils pourraient ordonner des redressements de l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices de manière à combattre l'évitement. S'il

paraissait dans certaines formes spécifiées de transactions que le principal profit à retirer dans les trois années suivantes résidait dans le fait d'éviter l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices, cet évitement était considéré comme le principal but ou l'un des principaux buts de la transaction. Le critère à appliquer était le critère objectif: un homme raisonnable s'attendrait-il en réalité à ce que le principal avantage de la transaction soit l'évitement de l'impôt? Il était prévu que les détails d'une transaction proposée pouvaient être soumis aux commissaires et que si les commissaires étaient convaincus que la transaction serait "effectuée pour des raisons commerciales empreintes de bonne foi", ils pourraient déclarer inapplicable l'article en question.

La Commission royale d'enquête du Royaume-Uni sur l'imposition des bénéfices et des revenus a donné son approbation à cette disposition, compte tenu du fait que, par suite de la forme et de la structure de l'impôt sur les bénéfices, une société pourrait trop facilement arranger ses affaires afin de réduire sensiblement son assujettissement à l'impôt, sans modifier sa situation réelle ni celle de ses propriétaires. Voici ce qu'a déclaré la Commission (traduction):

"Il ne nous semble pas possible de formuler de sérieuses critiques contre la forme de l'article. Le paragraphe (3) traite de la question épineuse du mobile ou de l'intention et impute sommairement l'intention d'éviter l'impôt, sur constatation de l'existence de certaines conditions spécifiées. Mais cette imputation relève du critère objectif destiné à révéler quel était le principal avantage à retirer d'une transaction donnée, ce qui revient à peu près à dire qu'on doit remonter, par induction, aux mobiles d'une personne, en partant de la conséquence probable de ses actions. Il est des circonstances où ce principe constitue un meilleur critère, quant au mobile, que les réponses elles-mêmes de l'individu, si ces dernières sont fournies un certain temps après l'événement. Ajoutons que l'article contient une disposition qui permet au Bureau des commissaires d'exempter d'impôt une transaction si les commissaires sont convaincus qu'elle a été effectuée pour des raisons commerciales empreintes de bonne foi et que l'article ne devrait pas s'y appliquer." 41/

En Hollande. Il existe en Hollande une disposition générale touchant l'évitement fiscal, disposition que voici (traduction):

"En ce qui a trait à la cotisation des impôts directs de l'État, les transactions légales ne sont pas prises en considération lorsqu'il faut supposer, en raison du fait qu'elles n'ont pas visé à réaliser une modification appréciable des conditions existantes ou en raison d'autres mesures ou circonstances particulières, qu'elles n'auraient pas été effectuées sauf pour éviter dans l'avenir, en tout ou en partie l'assujettissement à l'un quelconque desdits impôts, en cas d'imposition réelle ou éventuelle." 42/

En Australie. En Australie, on a essayé d'enrayer l'évitement au moyen d'une mesure très générale adoptée par la Législature du Commonwealth 43/. Cet article édicte (traduction):

"260. Chaque contrat, entente ou arrangement fait ou conclu oralement ou par écrit, soit avant, soit après l'entrée en vigueur de la présente loi, sera, dans la mesure où il a, ou prétend avoir pour but ou pour effet, de quelque manière que ce soit, directement ou indirectement,

- a) de modifier l'incidence de tout impôt sur le revenu;
- b) d'exempter une personne de l'assujettissement à payer tout impôt sur le revenu ou de produire toute déclaration y relative;
- c) d'annuler, d'éluder ou d'éviter tout droit ou toute responsabilité imposée à une personne par la présente loi; ou
- d) d'empêcher l'application de la présente loi à quelque égard que ce soit,

nul et de nul effet, s'il est opposé au commissaire ou s'il concerne toute poursuite en vertu de la présente loi, mais cela sans préjudice de la validité qu'il peut avoir à tout autre égard ou à toute autre fin."

Le Conseil privé a soutenu qu'on pouvait appliquer l'article à une opération complexe de dépouillement du surplus 44/. En cherchant à appliquer l'article, Lord Denning décida que le tribunal doit découvrir si l'arrangement lui-même révèle, comme but ou comme effet d'évitement de l'impôt, sans tenir compte des mobiles des personnes qui ont conçu le plan. En d'autres termes, le tribunal doit être capable d'affirmer, en examinant les actes manifestes qui ont présidé à la mise en oeuvre de la transaction, qu'elle a été ainsi effectuée pour éviter l'impôt. Si le tribunal ne peut se prononcer de la sorte, mais doit reconnaître que les transactions peuvent s'expliquer dans le cadre des affaires normales ou d'un marché de famille, sans qu'il s'agisse nécessairement d'un moyen d'éviter l'impôt, elles ne tombent pas sous le coup de l'article. L'article s'appliquera si l'un des buts—pas nécessairement le seul—était d'éviter l'impôt.

L'article 260 a été critiqué comme étant uniquement une mesure d'annihilation. C'est dire qu'il n'a d'autre effet que d'éliminer, aux fins de l'impôt, l'examen des contrats, ententes et arrangements qui répondent à la description qu'on y trouve. Il ne confère cependant pas au commissaire le pouvoir d'interpréter à nouveau les transactions. Donc, il ne suffit pas d'invalider, aux fins de l'impôt, la transaction effectuée en fait par le contribuable pour lui imposer une charge ne pouvant découler que d'une autre transaction qui était possible, mais qu'il n'a pas réalisée 45/.

RÉSUMÉ

1. Il est nécessaire et souhaitable que tout régime fiscal moderne comporte des dispositions efficaces destinées à déjouer les manoeuvres d'évitement. Cependant, il ne faut pas perdre de vue un certain nombre d'autres objectifs et principes directeurs.
 - a) Un contribuable ne devrait pas subir de peine parce qu'il décide de ne pas gagner de revenus, même si la raison de cette décision est de diminuer ou d'éviter l'impôt. De même, s'il abandonne un droit à un revenu et ne conserve pas l'entière administration du revenu ou de la source du revenu, il ne devrait pas être taxé sur le revenu subséquent à cet abandon.
 - b) Si un contribuable agence ses affaires de façon à éviter l'impôt ou à réduire l'impôt sur le revenu au-dessous de ce qu'il s'attendrait à payer d'après l'économie et l'intention générale de la législation, tout en continuant à jouir des avantages du revenu ou en continuant à rester maître du revenu ou de sa source, il devrait être taxé sur le revenu.
2. Les tribunaux ne devraient pas s'écarter à la légère des termes de la loi lorsque ces termes sont clairs et sans ambiguïté, et ils ne devraient pas ignorer l'effet juridique d'une transaction. Cependant, pour collaborer avec le législateur dans la mise au point de bonnes lois fiscales

et pour obvier à la nécessité de nombreux amendements destinés à combler des lacunes et à boucher des fuites, les tribunaux devraient interpréter la loi fiscale d'une manière juste et équitable, en respectant l'intention du législateur, sans présomption pour ou contre le contribuable. Ils devraient aussi tenir compte de la véritable nature et de la véritable portée des transactions ainsi que de leurs répercussions économiques et juridiques.

3. Les dispositions de la loi visant l'évitement fiscal devraient être élaborées avec soin afin d'atteindre dans toute la mesure du possible les objectifs précités au paragraphe 1. Bien que la méthode "spécifique" ou la méthode "générale" ou une méthode intermédiaire puissent être recommandables dans chaque zone d'application, les dispositions ne devraient pas être vagues ou rigides au point d'infliger une peine dans le cas de transactions effectuées de bonne foi. Normalement, une disposition devrait être exprimée en termes assez généraux pour que les tribunaux soient capables d'interpréter les mots en fonction de l'économie de la législation, et d'établir la distinction entre les cas qui méritent d'être corrigés et ceux qui ne l'exigent pas. Par contre, ces dispositions ne devraient pas être vagues et générales au point d'être dénuées d'un sens clair et par là de ne pouvoir être appliquées avec efficacité.
4. Bien que nous pensions que les dispositions visant les transactions non effectuées à distance seront moins importantes en vertu de ce que nous proposons, elles resteront nécessaires dans certains domaines, et en particulier celui des transactions entre résidents et non-résidents. La présomption absolue qui, actuellement, porte sur les transactions non effectuées à distance, devrait continuer à s'appliquer aux transactions conclues entre sociétés soumises à une direction commune, entre conjoints vivant ensemble, et entre ces conjoints et leurs enfants, que les enfants vivent ou non avec les parents. Cependant, il

ne devrait y avoir qu'une présomption réfutable à l'effet que des frères, des soeurs, des beaux-frères et des belles-soeurs ne traitent pas à distance entre eux.

5. Lorsqu'une vente est conclue à un prix autre que la juste valeur marchande entre personnes qui ne traitent pas entre elles à distance, le prix devrait être adopté à la juste valeur marchande, dans les comptes fiscaux des deux parties et à toutes les fins de la loi. Il devrait y avoir des dispositions analogues à l'effet que lorsqu'une personne rend des services à une autre personne ou met des biens à sa disposition et que les deux ne traitent pas à distance, chaque partie sera considérée comme ayant payé ou reçu une rémunération, un loyer ou une redevance raisonnable. Ces dispositions ne s'appliqueraient pas aux transactions qui constituent des réorganisations ou transferts exempts d'impôt, ni aux transactions entre membres d'une unité familiale.
6. L'article 137(1), qui n'admet pas en déduction les dépenses qui réduiraient indûment ou de façon factice le revenu, ne serait probablement jugé applicable que dans des cas rares et extrêmes. Nous recommandons qu'il soit maintenu, principalement comme facteur de dissuasion. L'article 137(2), qui traite de l'imposition des bénéfices accordés, est si vague et général qu'il a vraisemblablement peu de portée pratique. Toute disposition de ce genre devrait spécifier plus particulièrement les circonstances dans lesquelles elle s'appliquera.
7. L'article 16(1), qui prévoit le cas où un contribuable profite réellement d'un versement fait à une autre personne, est suffisamment clair quant à son intention et est en même temps suffisamment général quant à sa terminologie pour laisser aux tribunaux une marque d'interprétation et d'application appropriée aux circonstances de chaque cas. Nous recommandons le maintien de cet article.
8. La discrétion ministérielle ne devrait être accordée que dans des circonstances extrêmes et exceptionnelles.

NOTES

- 1/ Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, Final Report,
Cmd. 9474, London H.M.S.O., 1955, par. 1016.
- 2/ Ibid.
- 3/ Ibid. par. 1017.
- 4/ Ibid. par. 1019.
- 5/ (1869) L.R. 4 H.L. 100, p. 122.
- 6/ Versailles Sweets, Limited v. Procureur général du Canada [1924]
R.C.S. 466, p. 468, et M.R.N. v. Sheldon's Engineering Limited. [1955]
R.C.S. 637, p. 645.
- 7/ G. S. A. Wheatcroft, The Attitude of the Legislature and the Courts
to Tax Avoidance, (1955) 18 Mod. L. Rev. 209, p. 215.
- 8/ [1954] R.C. de l'E. 181.
- 9/ Article 22(3).
- 10/ [1960] R.C.S. 606.
- 11/ [1965] R.C. de l'E. 676.
- 12/ Voir par exemple, Hargal Oils Limited v. M.R.N., [1965] R.C.S. 291.
- 13/ [1936] A.C. 1, pp. 19 et 20.
- 14/ Voir, par exemple, Seven Up of Montreal Limited v. M.R.N., [1952]
R.C. de l'E. 288; Canada Safeway Limited v. M.R.N., [1957] R.C.S. 717;
et Bell v. M.R.N., 62 DTC 1155 (Cour de l'Échiquier).
- 15/ [1936] A.C. 1, p. 21.

- 16/ [1960] R.C. de l'E. 350.
- 17/ Voir aussi M.R.N. v. Shields, [1963] R.C. de l'E. 91.
- 18/ [1943] A.C. 377, p. 381.
- 19/ [1949] 1 All. E.R. 1108, p. 1120.
- 20/ (1923) 263 U.S. 179.
- 21/ (1917) 245 U.S. 151, p. 153.
- 22/ (1938) 305 U.S. 281, p. 292.
- 23/ (1873) 17 Wall. 496 (United States Supreme Court).
- 24/ Ibid., p. 506.
- 25/ (1935) 293 U.S. 465.
- 26/ 270 F. 2d 294, p. 297 (3rd Cir. 1959).
- 27/ J.R. Hellerstein, Judicial Approaches to Tax Avoidance, 1964 Tax Conference Report 55, pp. 65-66.
- 28/ 95 F. 2d 732 (4th Cir. 1938).
- 29/ Op. cit., p. 73.
- 30/ Par exemple: M.R.N. v. MacInnes, supra; dans Robins v. M.R.N., [1963] R.C. de l'E. 171, il fut décidé que le transfert d'une entreprise ne constituait pas un transfert de biens au sens de l'article 21.
- 31/ H. J. Rudick, The Problem of Personal Income Tax Avoidance; 7 Law and Contemporary Problems 243 (1940), pp. 246 et 247.
- 32/ M. B. Angell, Tax Evasion and Tax Avoidance, (1938) 38 Columbia Law Review 80, pp. 93 et 94.

- 33/ Déclaration du juge Menzies dans la cause Peate v. Commissioner of Taxation, (1962) 36 A.L.J.R. 258, p. 259.
- 34/ M.R.N. v. Groulx, 66 C.T.C. pp. 145-146 (Cour de l'Échiquier, renversement d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt).
- 35/ Op. cit., par. 1024.
- 36/ Shulman v. M.R.N. [1961] R.C. de l'É. 410 (un appel à la Cour suprême du Canada fut rejeté sans motifs écrits); Rivershore Investments Limited, v. M.R.N., [1964] R.C. de l'É. 481; et Harris v. M.R.N., 66 DTC, 5189.
- 37/ 1961 R.C. de l'É. 410, p. 425 (traduction).
- 38/ Débats de la Chambre des communes du Canada, 15 et 16 avril 1943, Vol. 3, pages 2284, 2307.
- 39/ Comité permanent de la banque et du commerce, Chambre des communes, jeudi, 17 juin 1948, p. 30 et suivantes.
- 40/ The Finance Act, 1951, c. 43, article 32. L'impôt sur les bénéfices a été aboli par le Finance Act, 1965, c. 25.
- 41/ Op. cit., par. 1034.
- 42/ Article 1 de la loi hollandaise du 29 avril 1925 pour l'encouragement à la cotisation exacte des impôts directs.
- 43/ Article 260 du Income Tax and Social Services Contribution Assessment Act, 1936-1966.
- 44/ Newton v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia [1958] A.C. 450.
- 45/ Voir Clarke v. Federal Commissioner of Taxation, (1932) 48 C.L.R. 56, p. 77; voir également un article de H.A.J. Ford, Legislation Against Tax Avoidance: The Australian Experience, [1961] British Tax Review 247, p. 257.

APPENDICE B

ÉVALUATION DE L'ACCROISSEMENT DES COTISATIONS ET DE L'ACTIF DES RÉGIMES DE RETRAITE, ET LE REPORT DES IMPÔTS Y AFFÉRENTS

D'après les données contenues dans deux études 1/, on estime qu'en 1960 les caisses de retraite ont reçu une somme excédant \$200 millions en revenu de placements et ont versé à peu près le même montant en prestations et en retraits. Au cours des trois années postérieures à 1960, le nombre d'employés participant aux régimes de retraite a augmenté d'environ 20 p. 100, l'actif total administré s'est accru de plus de 40 p. 100, et le total des cotisations des employeurs et des employés, y compris les contributions aux régimes des gouvernements fédéral et provinciaux, a atteint un niveau supérieur à \$1 milliard par an. La valeur marchande totale des biens placés, confiés aux régimes de retraite excédait, à la fin de 1963, \$7.5 milliards, dont environ 70 p. 100 du total était détenu par les régimes fiduciaires, et dont un peu moins de 25 p. 100 était placé sous forme de rentes collectives émanant de sociétés d'assurance-vie. Le solde était constitué de rentes collectives du gouvernement fédéral. Il n'existe pas de données qui permettent de connaître la valeur de l'actif accumulé par les régimes individuels d'épargne-retraite enregistrés parce qu'on n'exige aucune déclaration annuelle. A la fin de 1964 cependant, les particuliers avaient déclaré des déductions pour plus de \$260 millions 2/, et le total de l'actif détenu devrait probablement dépasser cette somme.

Il est difficile de prévoir la tendance des régimes de retraite. Même si le Régime de pensions du Canada freinait le rythme de croissance des régimes privés, il en résulterait un accroissement des cotisations et de l'actif de l'ensemble des caisses de revenu-retraite. De plus, certains gouvernements provinciaux ont fixé (avec entrée en vigueur en 1965 pour l'Ontario, 1966 pour le Québec, et 1967 pour l'Alberta) des normes de solvabilité qui auront pour effet d'accélérer l'augmentation des cotisations des employeurs et de l'actif total. On pourrait aussi s'attendre à une telle

augmentation à la suite de nos recommandations à l'effet que les gains provenant de biens réalisés en dehors des régimes enregistrés soient imposables en entier au moment de leur encaissement et que la méthode de la majoration du revenu et du dégrèvement pour l'impôt sur le revenu des sociétés soit applicable aux régimes enregistrés. On pourrait également prévoir que l'augmentation relative de la valeur du report de l'impôt sur le revenu provenant de biens, reçu par les régimes enregistrés, inciterait les contribuables gagnant plus de \$10,000 à porter leurs cotisations déductibles au-dessus de la proportion qui, en 1964, atteignait presque 3 p. 100 de leur revenu total $\frac{3}{100}$. Dans le cas des revenus inférieurs à \$10,000, la proportion en 1964 a été tout juste inférieure à 2 p. 100, niveau $\frac{2}{100}$ qui n'augmentera peut-être pas dans le cas des régimes privés, parce que le Régime de pensions du Canada aura des répercussions importantes sur ce groupe. Malgré un déclin du taux actuel de croissance des régimes privés, on pourrait prévoir, une fois le Régime de pensions du Canada en vigueur, un taux d'accroissement de 10 p. 100 l'an, à comparer avec le taux annuel de plus de 11 p. 100 de ces dernières années (voir le tableau B-1). En partant de cette présomption, on pourrait s'attendre à ce que des montants de l'ordre de ceux qui suivent soient atteints en 1970:

actifs	\$16.5 milliards
cotisations annuelles des employeurs et employés	1.7 milliard
revenu annuel de placements	0.9 milliard
prestations payées et retraits en argent, par année	0.8 milliard

En outre, les régimes de retraite du Canada et du Québec auront accumulé au moins \$3 milliards d'actif, et les cotisations versées à ces régimes atteindront un niveau annuel d'environ \$0.7 milliard. Ainsi donc, en 1970, à supposer que le total de ces montants soit l'objet d'un traitement fiscal de faveur, le montant total du revenu sur lequel on pourrait différer l'impôt jusqu'à la retraite, y compris les cotisations des employeurs et

des employés ainsi que le revenu de placements, aura atteint un niveau annuel de \$3.5 milliards, soit plus du double du niveau de 1964, ou environ 7 p. 100 du revenu personnel total, contre plus de 4 p. 100, en 1964. Le revenu imposable des particuliers est actuellement inférieur à 40 p. 100 du revenu personnel; cela pourrait donc signifier un report d'impôt sur quelque 17 p. 100 du revenu imposable. Supposons un taux moyen d'imposition de 20 p. 100 sur le montant faisant l'objet d'un tel report: le montant de l'impôt ainsi différé serait de près de \$700 millions pour l'année 1970; ce report serait compensé, dans la proportion d'environ 30 p. 100, par un impôt sur les prestations de retraite comprises dans le revenu des contribuables en 1970. Une partie de ce montant équivaldrait à une renonciation plutôt qu'à un ajournement d'imposition, si les taux marginaux applicables aux particuliers étaient plus bas lors de l'encaissement des prestations que lors du paiement des cotisations.

TABLEAU B-1

DONNÉES CHOISIES CONCERNANT LES RENTES COLLECTIVES DES SOCIÉTÉS
D'ASSURANCE-VIE, LES RENTES COLLECTIVES DU GOUVERNEMENT
FÉDÉRAL ET LES CAISSES DE RETRAITE EN FIDUCIE
1957-1964

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Année	Nombre de ré- gimes <u>a/</u>	Nombre d'em- ployés	Cotisations totales <u>b/</u> (millions de	Actif total <u>c/</u> dollars)	Augmentation en pourcentage de l'actif total (5) sur l'année précédente <u>a/</u>
1957	6,381	1,365,238	430	3,836	
1958	7,366	1,553,789	512	4,340	13.1
1959	8,404	1,633,161	567	4,822	11.1
1960	9,260	1,658,963	569	5,424	12.5
1961	10,181	1,755,706	618	6,081	12.1
1962	11,260	1,828,497	664	6,804	11.9
1963	12,446	1,973,559	732	7,616	11.9
1964	13,479	2,056,493	814	8,484	11.4

Notes: a/ Il n'y a pas parfaite correspondance entre l'augmentation annuelle et la croissance, parce que le champ d'action de l'enquête a pris une légère extension dans les premières années. En outre, cette enquête est incomplète, car elle ne porte pas sur tous les régimes de retraite. Les montants précités ne tiennent pas compte des forces armées, du service civil fédéral, de sept des services civils provinciaux et de trois des caisses provinciales des enseignants. Ces groupes ont été exclus parce qu'aucun fonds de placement distinct n'existe pour eux.

b/ Des employeurs et des employés.

c/ Valeur aux livres à la fin de l'année.

Référence: Bureau fédéral de la statistique, Trusteed Pension Plans, Financial Statistics, pour les années 1957, 1959, et 1964, Tableau D, Ottawa, Imprimeur de la Reine.

TABLEAU B-2

DONNÉES CHOISIES CONCERNANT LES RÉGIMES DE RETRAITE POUR 1960

Nombre de régimes <u>a/</u>	8,920
Nombre d'adhérents	1,815,022
Employés admissibles mais non participants	284,519
Employés non admissibles au service d'employeurs maintenant des régimes	573,183
Proportion des employés protégés adhérant à un régime contributif	82 p. 100
Proportion des employés protégés adhérant à un régime à prestations forfaitaires <u>b/</u>	75 p. 100
Proportion des employés protégés adhérant à un régime comportant des droits acquis	69 p. 100
Cotisation des employés <u>c/</u>	\$334,751,777
Cotisations des employeurs	\$467,129,485
Nombre de retraites commençant durant l'année	19,116

Notes: a/ Ce tableau comprend les régimes de retraite couverts par le Tableau B-1 et tous les régimes de retraite énumérés à la note a/ de ce tableau, comme exclus de celui-ci. Aucun des deux tableaux n'inclut les régimes privés non pourvus.

b/ Un régime à prestations forfaitaires est un régime qui comporte une formule pour déterminer le montant de la pension de chaque adhérent. Il faut le distinguer du régime à contributions en argent et du régime de participation aux bénéfices, en vertu desquels les prestations seront déterminées d'après le montant des contributions.

c/ L'écart entre ce montant et la somme indiquée dans les Statistiques fiscales (apparaissant au tableau B-3) s'explique en grande partie par les régimes de retraite à participation aux bénéfices, les régimes non pourvus d'un fonds des fonctionnaires provinciaux et des enseignants et les régimes d'épargne-retraite individuels qui ne figurent pas dans les statistiques précitées. En outre, ce montant comprend certains régimes non enregistrés dont il n'est pas fait mention dans les Statistiques fiscales.

Référence: Bureau fédéral de la statistique, Pension Plans, Non-financial Statistics, 1960, Ottawa, Imprimeur de la Reine.

TABLEAU B-3

COTISATIONS VERSÉES A DES RÉGIMES DE PENSION ET D'ÉPARGNE-RETRAITE
 DÉCLARÉES PAR LES PARTICULIERS AYANT SOUMIS UNE DÉCLARATION
 DE REVENU IMPOSABLE, 1957-1964

(1)	(2)	(3)	(4)
<u>Année</u>	Cotisations des parti- culiers <u>a/</u> <u>(millions de dollars)</u>	Revenu imposable de tous les par- ticuliers <u>(millions de dollars)</u>	Pourcentage de (2) à (3)
1957	247.3	7,906	3.13
1958	278.2	8,145	3.42
1959	311.3	8,954	3.48
1960	354.0	9,727	3.64
1961	393.0	10,423	3.77
1962	420.1	11,108	3.78
1963	467.6	12,220	3.83
1964	519.7	14,172	3.67

Note: a/ Comprend les cotisations relatives aux services antérieurs.

Référence: Ministère du Revenu national, Statistiques fiscales, pour les années indiquées, Ottawa, Imprimeur de la Reine.

NOTES

- 1/ Bureau fédéral de la statistique, Pension Plans, Non-financial Statistics, page 11, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1960, et Commission des pensions de l'Ontario, Pension Plans in Ontario Statistics, page 4, Toronto, Imprimeur de la Reine, 1963.
- 2/ Total des sommes déclarées en déduction par les particuliers, ministère du Revenu national, Statistiques fiscales, 1958 à 1964, Ottawa, Imprimeur de la Reine.
- 3/ Pourcentage évalué d'après les Statistiques fiscales du ministère du Revenu national, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1966.

APPENDICE C

DIFFÉRENTES FAÇONS D'IMPOSER LE REVENU PROVENANT DE L'ASSURANCE-VIE

L'application pratique de la recommandation formulée au chapitre 16 portant sur l'imposition du revenu provenant de biens, accumulé à l'avantage des détenteurs de polices d'assurance-vie ordinaire, dépend de la possibilité de trouver une méthode satisfaisante, à la fois équitable et facile à mettre en pratique, qui permettrait d'attribuer à chacun des assurés le revenu de placements crédité aux réserves concernant les polices. Comme notre recommandation ne s'attache pas à l'imposition, du moins au début, de la différence entre le produit de la police et le total des primes acquittées et des revenus de placements accumulés (différence qui représente essentiellement le gain réalisé ou la perte subie au décès de l'assuré), le gain effectivement réalisé par l'assuré pendant la durée de la police ne serait pas nécessairement égal au revenu de placements qui serait imposé. Si les gains réalisés et les pertes subies au décès des assurés étaient imposés, la seule injustice qui pourrait résulter de l'application de méthodes de répartition arbitraire serait causée par le décalage existant entre le moment où le revenu serait entré en ligne de compte et celui où on aurait dû le calculer. A défaut d'utilisation de la méthode de compensation qui consiste à ajouter finalement au revenu la différence nette entre le produit de la police et les primes payées plus le revenu de placements déjà inclus dans le revenu, il faudrait s'en remettre entièrement à la méthode de répartition pour déterminer équitablement le revenu sur lequel l'assuré devrait être taxé.

Cependant, si notre théorie avançant la possibilité d'élaborer une méthode satisfaisante de répartition se révélait fautive, il faudrait adopter l'une des solutions suivantes. Il s'agit de solutions de rechange visant à la taxation des assurés quant au revenu de placements crédité aux réserves concernant les polices.

Première méthode. Imposition tenant compte des gains réalisés et des pertes subies au moment du décès

Suivant cette méthode l'imposition tiendrait compte des gains réalisés et des pertes subies au moment du décès de l'assuré. Sa mise en application serait très simple puisqu'il ne serait pas nécessaire d'attribuer les revenus de placements à chacun des assurés. La méthode consisterait à percevoir un impôt non remboursable et qui serait fondé sur un pourcentage uniforme, par exemple 15 p. 100, du montant total du revenu de placements crédité chaque année aux réserves concernant les polices; de plus, sur réception du produit de la police, il faudrait inclure dans l'assiette de l'impôt de l'assuré soit l'excédent, soit le déficit de ce produit, par rapport aux primes payées, ou bien l'excédent du produit sur les primes nettes payées, advenant qu'il soit nécessaire d'effectuer un redressement pour compenser les frais administratifs encourus pour obtenir la protection désirée. Au lieu d'utiliser les primes nettes dans les calculs effectués, on pourrait déduire du produit de la police le montant total des primes payées et n'inclure que le gain net dans le revenu, sans effectuer de déduction si la somme des primes payées excédait le montant de ce produit.

L'impôt sur le revenu de placements, prélevé d'après un taux uniforme, équivaldrait effectivement à une compensation pour le paiement différé de l'impôt sur le revenu provenant de biens, depuis le moment de l'acquisition de ce revenu jusqu'à celui de son paiement à l'assuré comme partie des avantages découlant de son contrat. Le taux suggéré est relativement élevé parce que la valeur du revenu différé serait d'importance. Les dividendes des polices continueraient à figurer dans le revenu, mais la différence de cette façon de procéder résiderait dans la chronologie des opérations. Si les dividendes étaient exclus du revenu, ils seraient déduits du montant des primes payées dans le calcul des primes nettes, façon d'agir qui augmenterait la portion du produit de la police qui serait finalement imposable.

Cette méthode a l'avantage de permettre la perception d'impôt sur le revenu provenant de biens accumulés chaque année, tout en évitant les difficultés administratives que comporterait une répartition détaillée entre tous les assurés. Cependant, elle engendrerait certaines difficultés initiales, parce qu'il faudrait d'abord évaluer toutes les polices en vigueur à la date où la nouvelle loi entrerait en vigueur. Il s'agit là d'une difficulté qui se présenterait dans le cas de toute recommandation impliquant l'imposition de gains réalisés au décès de l'assuré. Toutefois, cette évaluation serait faite par l'assureur dans le cadre d'une réglementation établie par le monde de l'assurance et les ministères en cause, le détenteur de police n'ayant aucun calcul à effectuer lui-même.

L'assureur subirait aussi les répercussions de cette méthode. En principe, l'impôt sur le revenu de placements de l'assuré ne devrait toucher que l'individu, sans avoir de conséquence pour l'assureur. Toutefois, si l'on percevait de l'assureur l'impôt sur le revenu de placements crédité aux réserves concernant les polices, sous forme de compensation pour le paiement différé de l'impôt sur le revenu, ce qui équivaldrait à un impôt retenu à la source, alors les fonds dont il pourrait disposer aux fins de placements s'en trouveraient réduits. Cela aurait aussi pour effet de réduire modérément les revenus de placements se rapportant aux polices alors en vigueur, et pourrait constituer, jusqu'à un certain point, un coût pour l'assureur. Dans le cas des polices d'assurance émises après l'entrée en vigueur du changement apporté à la méthode d'imposition, le niveau des primes pourrait être augmenté en fonction de l'impôt ainsi prélevé. De plus, l'assureur serait protégé quant aux polices d'assurance en vigueur si les obligations découlant des polices correspondaient au niveau des revenus nets de placements, ou encore si la police comportait le privilège de participation aux bénéfices, car alors le "coût" occasionné par la diminution du rendement sur les fonds placés pourrait être transféré aux assurés au moyen d'une diminution des dividendes. Dans tous ces cas, le détenteur de la police aurait à subir les effets directs et indirects

de l'impôt. Cependant, dans le cas de polices sans participation en vigueur au moment où l'impôt serait établi, l'assureur aurait à faire face à tous les effets indirects d'un impôt perçu à son niveau. Pour l'assureur, les conséquences d'un impôt sur le revenu qui frapperait les anciennes polices serait quelque peu atténué par le fait que les revenus de placements ont augmenté considérablement au cours des dernières années 1/. Par contre, dans le cas des polices récentes, ce changement de l'impôt pourrait avoir un effet défavorable sur le revenu de l'assureur. En conséquence, si cette méthode était adoptée, on devrait recourir à l'application d'une clause d'allégement favorisant les polices sans participation, émises au cours des dernières années. Le but de cette clause serait d'accorder à l'assureur une compensation, au moins partielle, pour la baisse de ses revenus nets de placements qu'entraînerait cet impôt. Par exemple, on pourrait dans le cas de ces polices exiger une compensation variable pour le paiement différé de l'impôt, compensation mesurée sur les revenus de placements et dont le taux le plus bas s'appliquerait aux polices les plus récentes.

Il serait injuste de soumettre les détenteurs de polices à un taux uniforme d'impôt, dans la mesure où il ne traduirait pas la nature progressive du système d'imposition que nous recommandons. Ainsi, un impôt prélevé à un taux plutôt modéré, à titre de compensation pour le paiement différé de l'impôt personnel, accorderait à l'assuré à revenu élevé une possibilité de report considérable, mais serait excessif pour l'assuré non taxable ou dont le revenu serait très modeste. Une solution à cette difficulté consisterait à utiliser un taux plus élevé d'imposition pour ensuite accorder aux bénéficiaires un dégrèvement d'impôt sur le produit de la police. Cette méthode serait relativement plus avantageuse pour le bénéficiaire à revenu modeste.

En principe, toute compensation pour le paiement différé de l'impôt ne devrait toucher que les revenus de placements attribués aux résidents canadiens. Mais, comme les revenus de placements des non-résidents seraient,

en général, sujets à un impôt de retenue à la source, il semblerait raisonnable de remplacer cet impôt par une compensation pour le paiement différé de l'impôt qui s'appliquerait à tous les revenus de placements découlant d'affaires transigées au Canada. Cette compensation ne devrait pas s'appliquer au revenu découlant d'affaires transigées à l'étranger par les assureurs canadiens.

Seconde méthode. Retenue d'impôt sur les revenus de placements
crédités aux réserves concernant les polices

Suivant cette méthode, les gains et les pertes au décès n'entreraient pas en ligne de compte pour déterminer le revenu imposable; cette méthode susciterait des complications d'ordre administratif parce que les revenus de placements devraient être répartis entre chacun des assurés au moment où les bénéfices deviendraient payables en vertu des clauses de la police. La façon de procéder consisterait à prélever un impôt retenu à la source sur le revenu de placements crédité par l'assureur aux réserves concernant les polices 2/. Au paiement des bénéfices, lors de l'échéance ou de l'annulation de la police, le revenu accumulé de placements attribuable à l'assuré serait calculé et inclus dans son revenu. L'impôt retenu à la source serait déduit du produit de la police au moment du paiement, et un dégrèvement serait accordé à l'assuré en raison de l'impôt retenu à la source en son nom. Les difficultés d'ordre administratif d'une répartition, entre les assurés, du revenu provenant de biens seraient moindres que celles qui résulteraient de la répartition proposée dans le chapitre 16 parce que la répartition ne devrait être faite qu'au moment où le produit de la police deviendrait payable, au lieu d'être effectuée chaque année. Les règlements pourraient établir une méthode de répartition et prévoir l'utilisation de toute autre méthode raisonnable approuvée par le Service des Assurances.

Le taux de l'impôt retenu à la source devrait se situer très près du taux moyen applicable aux bénéficiaires, disons par exemple 30 p. 100,

vu la période de temps prolongée pouvant s'écouler avant qu'il soit possible au bénéficiaire à revenu modeste de réclamer un remboursement.

En suivant cette méthode, il serait simple de déterminer le revenu imposable en tenant compte des gains réalisés et des pertes subies au décès. De cette façon l'assuré pourrait être taxé soit sur la partie du produit de sa police qui représente le revenu des placements, soit sur le produit total, déduction faite des primes payées. Dans chacun des cas, il bénéficierait d'un dégrèvement correspondant à l'impôt retenu à la source, déduit de la partie représentant le revenu de placements.

Si les gains réalisés et les pertes subies au décès devaient entrer en ligne de compte dans la détermination du revenu imposable, la manière de régir cet impôt ne serait pas aussi simple que l'application de la méthode des frais de compensation pour le paiement différé de l'impôt dont il est question plus haut. L'impôt sur le revenu de placements accumulé dans les réserves concernant les polices serait retenu à la source chaque année, alors que l'impôt retenu à la source sur le gain au décès, le cas échéant, serait payé au moment du versement du produit de la police. Advenant une perte au décès, l'assureur réclamerait un remboursement complet ou partiel des impôts retenus à la source sur le revenu de placements accumulé pour la même police. Ainsi, l'assuré recevrait le produit de la police moins 30 p. 100 de la différence entre le produit et les primes payées. Le produit intégral serait compris dans son revenu et il recevrait un dégrèvement pour l'impôt remboursable de 30 p. 100 sur la partie du revenu, s'il y en avait, non répartie par l'assureur.

NOTES

- 1/ Depuis 1948, le taux des revenus de placements gagnés par les sociétés d'assurances a augmenté chaque année, à l'exception d'une seule année, et il se situe présentement à 55 p. 100 au-dessus de ce qu'il était alors. En conséquence, il ne surgirait de difficultés sérieuses que dans le cas des anciens contrats d'assurance, simplement si les taux d'intérêts venaient à fléchir. Afin de parer à une telle éventualité, on devrait prévoir que la compensation pour le paiement différé de l'impôt applicable aux polices sans participation en vigueur lors de l'entrée en vigueur de la loi ne devrait pas réduire, par exemple au-dessous de 5 p. 100, le taux de revenu net provenant de biens, y compris les gains et les pertes provenant de biens. Cette mesure atténuerait l'effet de cet impôt, dans le cas des assureurs, advenant un fléchissement du taux de rendement des placements.
- 2/ On pourrait opter en faveur d'une compensation pour le paiement différé de l'impôt telle que déjà décrite au sujet de la première méthode, au lieu de la retenue d'impôt. Le niveau inférieur de la compensation prévue pourrait réduire l'effet de l'imposition à l'égard de l'assureur, mais la nécessité d'attribuer le revenu de placements à l'assuré, au moment où le produit de la police serait versé, subsisterait, à moins qu'il ne soit tenu compte des gains réalisés et des pertes subies au moment du décès, pour déterminer le revenu imposable.

APPENDICE D

DIVERSES MÉTHODES D'IMPOSITION DES DONS

Il y a plusieurs façons d'imposer les transferts de richesses, et en vue de choisir celle qui soit la mieux adaptée au régime fiscal canadien, nous avons examiné d'assez près les principales méthodes suivantes:

1. la méthode actuelle d'imposition des biens transmis par décès et des dons;
2. un impôt intégré sur les transferts de biens;
3. un impôt sur la valeur cumulative des dons et des legs reçus;
4. un droit sur la succession ou un impôt sur les héritages;
5. un impôt sur la fortune nette.

LA MÉTHODE ACTUELLE

Conformité avec les objectifs économiques et sociaux

Les impôts actuels sur les biens transmis par décès et sur les dons ne s'appliquent pas en fonction de la faculté contributive telle que nous l'avons définie. A notre avis, la sauvegarde de l'intégrité de la nouvelle assiette fiscale exigerait à elle seule l'abrogation de ces impôts. En outre, les impôts actuels ne sont pas complètement intégrés de manière à conserver la progressivité des taux. Par exemple, le calcul des taux d'imposition, soit les dons, soit des biens transmis par décès ne suppose pas la consolidation des dons effectués durant la vie entière 1/. Par contre, l'impôt sur les biens transmis par décès se fonde sur l'universalité des biens d'une personne au moment de son décès ainsi que sur les dons complétés dans les trois années précédant le décès. Ce serait là une méthode valable de consolidation si la réduction du taux d'accumulation de la richesse au moyen de transferts de biens entre les générations était le seul objectif à atteindre, mais elle contredit nettement notre concept de la faculté contributive.

Un autre défaut grave du mode d'imposition actuel réside dans la facilité avec laquelle on peut éviter complètement les impôts sur les biens transmis par décès. Par suite de la très généreuse exemption annuelle de l'impôt sur les dons, exemption qui augmente avec le revenu, un programme bien agencé de dons annuels permet de distribuer des montants élevés pendant une période de temps, en ne payant que très peu d'impôt ou sans en payer du tout 2/.

Plus un homme est riche, plus il est susceptible de posséder des biens dont il peut disposer pour élaborer et réaliser un programme de donations entre vifs. Les taux plutôt bas de l'impôt sur les dons encouragent à effectuer ces dons, mais comme l'impôt est à la charge du donateur, celui-ci ne tire aucun avantage d'une large distribution de dons. En conséquence, on peut dire que le régime actuel est neutre parce qu'il ne favorise, ni ne défavorise, l'accumulation de richesses.

Équité du régime d'imposition

Un certain nombre d'imperfections du régime actuel concernant les impôts sur les biens transmis par décès et sur les dons, font que ces derniers sont inéquitables et qu'ils empêchent d'atteindre les objectifs que nous croyons souhaitables. Le fait de ne pas grouper suffisamment les éléments de la masse successorale a pour effet de réduire la progressivité des taux par rapport aux autres parties du système fiscal, faisant ainsi passer d'une façon arbitraire une partie du fardeau fiscal de ceux qui reçoivent des dons à ceux qui n'en reçoivent pas. Les genres d'exemptions et la facilité de déjouer le fisc favorisent les groupes qui touchent des revenus élevés et qui sont très fortunés. Ainsi, une personne qui gagne plus que le montant de sa déduction personnelle de \$1,000 paiera sur l'excédent de ce montant au moins 11 p. 100 d'impôt sur le revenu plus 4 p. 100 d'impôt de sécurité de la vieillesse jusqu'à concurrence du maximum déterminé, tandis qu'une autre personne pourra recevoir \$4,000 francs d'impôt et, en plus, elle pourra recevoir jusqu'à \$10,000 qui

sont imposables au taux minimum de l'impôt sur les dons, soit 11 p. 100, quel que soit le taux d'impôt qu'elle paye sur son revenu.

La façon inconséquente de traiter les dons constitue une autre source importante d'injustice et de confusion. Un don entre vifs peut, en vertu du régime d'imposition sur les biens transmis par décès, être considéré comme imparfait, et il est alors intégré à la masse successorale du donateur; il peut, aux fins de l'impôt sur les dons, être considéré comme parfait, et l'impôt sur les dons est alors à la charge du donateur; enfin, selon le régime d'imposition du revenu, il peut, suivant les circonstances, être considéré comme parfait ou imparfait aux fins de l'imposition du revenu provenant du bien donné. Par exemple, si un donateur transférait des valeurs en fiducie pour le compte de ses enfants, se réservant une rente en cas d'infirmité, le transfert à la fiducie serait, aux fins de l'impôt sur les dons, considéré comme un don parfait d'un droit de bénéficiaire dans les biens en fiducie, et serait imposé immédiatement. Cependant, aux termes des dispositions spéciales de la Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès 3/, on imposerait la valeur des biens, moins la valeur des versements de la rente faits au-delà de ce que les biens pourraient rapporter s'ils étaient placés à 5 p. 100, comme faisant partie de la succession du donateur. Si les enfants bénéficiaires n'avaient pas 19 ans, le revenu, bien que reçu par les bénéficiaires, serait, en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu, imposé au compte du donateur. Si ces bénéficiaires étaient âgés de plus de 19 ans, le revenu serait imposé au compte des enfants 4/. Si le donateur se réservait un droit de réversion au cas où l'un des bénéficiaires mourrait avant lui, le revenu de la fiducie lui serait attribuable dans tous les cas 5/.

Selon la proposition visant l'intégration des dons dans l'assiette compréhensive de l'impôt, un seul groupe de dispositions suffirait à établir si un transfert donné constitue un don parfait, ou non 6/.

IMPÔT INTÉGRÉ SUR LES TRANSFERTS DE BIENS

Un impôt intégré sur les transferts de biens éliminerait, au point de vue fiscal, les distinctions actuelles qui existent entre les dons entre vifs, qui sont imposés aux termes des dispositions relatives à l'impôt sur les dons que contient la Loi de l'impôt sur le revenu, et les dons testamentaires, qui sont imposés aux termes de la Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès. Cet impôt serait prélevé selon des taux basés sur les montants transférés par le donateur et différerait ainsi d'un impôt établi sur la valeur cumulative des dons et des legs reçus, qui serait perçu à des taux dépendant du montant des dons reçus de toute provenance par chaque donataire.

La méthode d'intégration la plus simple consisterait à conserver les deux impôts actuels et à adopter une échelle commune de taux, qui soit la même ou qui soit semblable à celle de l'impôt sur les biens transmis par décès. Il n'est pas nécessaire, aux fins de l'impôt, qu'il y ait consolidation des dons imposables effectués pendant la vie du contribuable; l'impôt pourrait être fondé sur l'ensemble des dons faits durant des périodes de temps déterminées. Les exemptions généreuses actuellement accordées en vertu des dispositions concernant l'impôt sur les dons pourraient être réduites.

On en arriverait à une intégration plus efficace au moyen d'une seule loi fiscale en vertu de laquelle tous les dons seraient imposés d'après une seule échelle de taux progressifs. L'impôt pourrait être prélevé soit sur le donateur soit sur le donataire, selon les objectifs sociaux que l'on se proposerait d'atteindre. Il serait souhaitable d'en arriver à une certaine forme de consolidation, soit des dons faits par le donateur soit des dons reçus par le donataire au cours d'une certaine période de temps 7/. De même, la forme et l'importance des exemptions et des déductions seraient adoptées aux fins poursuivies. D'un autre côté, on pourrait prévoir un montant pour le total des exemptions durant

la vie. Ce montant diminuerait au fur et à mesure que des dons seraient faits ou reçus. De plus, il pourrait y avoir une exemption distincte pour les dons testamentaires. Il faudrait établir des dispositions spéciales permettant de recourir à l'étalement dans le cas des transferts importants.

On pourrait appliquer cet impôt simplement en redressant les taux de l'impôt sur les dons de sorte qu'ils équivalent aux taux de l'impôt sur les biens transmis par décès; ou bien l'on pourrait en arriver à une intégration plus complète en faisant d'abord cadrer les exemptions avec les déductions, puis en intégrant complètement les deux impôts 8/. Les remarques suivantes s'appliquent dans une mesure plus ou moins grande à toutes les formes que pourraient prendre cet impôt, selon le degré d'intégration voulu.

Conformité avec les objectifs
sociaux et économiques

On pourrait établir ou ne pas établir cet impôt en fonction de la faculté contributive. Si l'impôt était à la charge du donateur, on déterminerait probablement les taux d'après l'ensemble des dons effectués par chaque donateur, quelle que soit la répartition de ces dons. Cet impôt irait à l'encontre du principe de l'imposition selon la faculté contributive. Il en serait ainsi, même dans le cas où l'impôt serait à la charge du donataire, si l'on calculait le taux d'imposition appliqué d'après le total des dons effectués par le donateur.

Si l'on déterminait les taux d'après l'ensemble des dons reçus par le donataire, l'on préleverait l'impôt suivant un critère s'approchant de la faculté contributive, mais pas nécessairement dans la mesure prévue par nos propositions, selon lesquelles les dons seraient intégrés à l'assiette compréhensive de l'impôt. D'après la structure des taux, un impôt intégré sur les transferts de biens pourrait servir à freiner l'accumulation et la concentration exagérées de richesses, étant donné que

toute la fortune accumulée au cours d'une vie serait éventuellement imposée à des taux progressifs, lorsqu'elle passerait à d'autres personnes. On pourrait concevoir le régime de façon que les possibilités d'éviter l'impôt soient restreintes 9/.

Si les taux de l'impôt sur les dons entre vifs et sur les dons à cause de mort étaient uniformisés, le choix du moment de la donation deviendrait moins important. Si les taux dépendaient du montant donné par le donateur, on n'aurait pas intérêt à répartir entre un grand nombre de personnes la richesse accumulée. Cela revient à dire qu'il n'en coûterait pas plus de donner ou de laisser toute sa fortune à un seul enfant que de la répartir largement entre les enfants et autres parents. Cependant, il est peu probable qu'un encouragement à répartir la richesse entre un plus grand nombre de personnes ait beaucoup d'importance en pratique, étant donné la tendance apparente des parents à distribuer leur fortune également entre leurs enfants.

Equité de l'assiette fiscale

En imposant également les dons entre vifs et les dons testamentaires, on empêcherait l'évitement de l'impôt sur les biens transmis par décès au moyen de dons entre vifs, et l'on uniformiserait le traitement des dons. En vertu du régime actuel, on peut imposer le même montant total de dons faits par un donateur de façons très différentes selon le moment où l'on effectue la distribution et selon le revenu imposable du donateur.

Il serait difficile de maintenir la progressivité de l'impôt. Si l'impôt était à la charge du donateur, on ne pourrait pas maintenir la progressivité en consolidant toutes les formes de revenus acquis au donataire. On a signalé qu'il serait possible de réaliser la progressivité en consolidant tous les dons faits par un donateur, qu'ils soient faits entre vifs ou non, et en appliquant l'échelle de taux progressifs au montant global des dons 10/. Il y aurait cependant des difficultés

d'ordre administratif à consigner dans des livres tous les dons faits pendant toute une vie. Cet impôt intégré sur les transferts de biens pourrait coexister avec le régime proposé d'impôt sur le revenu, si l'on utilisait une assiette fiscale étendue pour déterminer le revenu. En effet, un impôt distinct sur les transferts de biens apporterait peut-être quelques avantages supplémentaires du fait que, étant de sa nature un impôt distinct et intégré sur les transferts de biens, il pourrait tenir entièrement compte des difficultés spéciales d'évaluation et de liquidité inhérents à l'imposition des transferts de biens.

En supposant que les exemptions soient justifiées du fait qu'elles sont en rapport avec la situation des donataires, il serait difficile de concilier un impôt intégré sur les transferts qui soit à la charge des donateurs avec un régime d'exemptions comme celui que nous avons recommandé. Cependant, cela pourrait se faire si l'exemption dont pourrait profiter le donateur était soumise à la condition que le don soit réellement fait au donataire 11/. Les exemptions proposées seraient conformes aux buts d'un impôt intégré sur les transferts de biens tel que nous l'avons décrit plus haut.

Un impôt intégré sur les transferts de biens serait probablement tout à fait acceptable comme extension logique du système actuel.

IMPÔT SUR LA VALEUR CUMULATIVE DES DONES ET DES LEGS REÇUS

Un impôt sur la valeur cumulative des dons et des legs reçus est un impôt cumulatif à la charge du bénéficiaire de dons et de legs. La progression de cet impôt pourrait s'effectuer en fonction de l'ensemble des dons et des legs reçus par le bénéficiaire au cours de sa vie 12/. L'on pourrait calculer l'impôt plus rapidement si l'on appliquait les taux courants au total des acquisitions imposables à un moment donné, y compris celles des années antérieures. De ce montant, l'on déduirait l'impôt calculé aux taux courants sur l'ensemble des acquisitions imposables des années antérieures 13/.

Pour alléger le fardeau administratif et pour permettre une certaine exemption à chaque donataire, on pourrait prévoir l'exemption des petits dons. Etant donné que la valeur des dons serait cumulative, la portée de l'exemption serait la même quel que soit la répartition des donations.

Conformité avec les objectifs économiques et sociaux

Un impôt sur la valeur cumulative des dons et des legs reçus pourrait servir à la fois à favoriser une large répartition des richesses et à en ralentir le rythme d'accumulation. L'une des caractéristiques d'un impôt à la charge des donataires serait qu'un donateur puisse réduire l'ensemble des impôts payables en répartissant largement ses dons entre des donataires taxés à des taux d'impôt relativement bas; cet impôt favoriserait ainsi une meilleure répartition des richesses. Un impôt à la charge des donataires mènerait à des tentatives de report d'impôt par l'intermédiaire de fiducies et par l'ajournement de la possession, par exemple au moyen de la stipulation d'une condition qui devrait être remplie avant que le bénéficiaire ne soit complètement en possession du don.

Un impôt sur la valeur cumulative des dons et des legs reçus serait plus équitable qu'un impôt intégré sur les transferts de biens du fait qu'il se rapprocherait plus de l'imposition selon le principe de la faculté contributive. La progressivité pourrait être maintenue dans une certaine mesure au moyen de diverses méthodes visant à établir la valeur cumulative. De nombreux pays qui utilisent des impôts intégrés sur les transferts de biens limitent la consolidation des dons à une certaine période de temps, habituellement pas plus de dix ans, car il semble que les difficultés d'ordre administratif que présente la consolidation des dons de toute une vie soient substantielles. Il est également d'usage que les taux varient selon les liens qui existent entre donateur et donataire. Apparemment, ce genre de disposition ne serait pas nécessaire si le concept de l'unité familiale était accepté. La consolidation des dons tiendrait compte de façon équitable de l'irrégularité des transferts

et des dons, de sorte qu'elle préviendrait la réduction de l'assiette fiscale et maintiendrait la progressivité des taux. Elle éliminerait aussi dans une large mesure les occasions d'éviter l'impôt.

Équité de l'assiette fiscale

Un impôt sur la valeur cumulative des dons et des legs reçus, tout comme l'impôt que nous proposons, serait fondé sur la faculté contributive du donataire. Cette manière de procéder serait plus en accordance avec le principe de l'assiette compréhensive de l'impôt que ne le serait un impôt distinct sur les transferts de biens, mais un peu moins souhaitable que notre proposition visant la progressivité, car les autres formes de revenus reçus par le donataire n'entreraient pas en ligne de compte dans la détermination du taux approprié. Les déductions et les exemptions pourraient être semblables à celles que nous avons recommandées pour les dons sous le régime proposé de l'assiette compréhensive de l'impôt.

DROIT SUR LA SUCCESSION OU IMPÔT SUR LES HÉRITAGES

Le droit sur la succession ou l'impôt sur les héritages est une forme de droit qui résulte d'un décès et qui est à la charge du bénéficiaire d'un don. Au Canada, trois provinces prélèvent actuellement des droits successoraux qui présentent des caractéristiques quelque peu différentes: il s'agit de la Colombie-Britannique, de l'Ontario et du Québec. Les taux des droits imposés par les trois provinces varient quant à trois classes de bénéficiaires: les proches parents, les collatéraux et les étrangers. La structure actuelle des taux en Ontario et au Québec comporte deux catégories de droits prélevés à des taux progressifs: l'une dépend de l'importance de la masse successorale et a donc les caractéristiques d'un impôt sur les biens transmis par décès; l'autre constitue un prélèvement supplémentaire, dépend du montant reçu par chaque bénéficiaire et ressemble à ce point de vue à un impôt sur les transferts de biens à la charge des donataires ou à un véritable droit sur une succession. En

vertu de la loi de l'Ontario, le prélèvement supplémentaire ne s'applique pas dans le cas de dons faits à des étrangers, bien que ces dons soient imposables au taux initial le plus élevé. La loi de la Colombie-Britannique ne prévoit qu'une seule catégorie de taux pour chaque classe de bénéficiaires, et la valeur de ces taux dépend de l'importance de la masse de la succession. Les taux prévus dans chacune des trois lois ne tiennent pas compte de la fortune du bénéficiaire qui provient d'autres sources, ni même des dons reçus d'autres donateurs ou du même donateur à des époques différentes, sauf pour les dons faits par le donateur dans les trois ou cinq ans précédant son décès.

Le Canada a aussi imposé un droit sur les successions en vertu de la Loi fédérale sur les droits successoraux, qui était en vigueur depuis 1941 jusqu'à ce qu'elle soit remplacée par la Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès, qui est applicable dans le cas de décès se produisant à compter du 1er janvier 1959. Comme les lois de l'Ontario et du Québec, la Loi fédérale sur les droits successoraux prévoyait deux catégories de droits. Le taux initial applicable à un don n'était déterminé que par l'importance de la masse de la succession, tandis que le taux supplémentaire dépendait à la fois du montant du don et du lien entre le défunt et le bénéficiaire; il y avait quatre catégories de bénéficiaires auxquels s'appliquaient des taux différents.

Le calcul des droits successoraux et des impôts sur les héritages comportent habituellement des exemptions et des déductions pour les dettes, les petits legs et les dons de charité, et des exemptions ou des déductions importantes pour les dons testamentaires aux membres de la famille du défunt. Les différences de traitement de ces exemptions aux termes d'un impôt sur les biens transmis par décès ou d'un droit successoral ne sont pas suffisantes pour constituer un facteur d'influence dans le choix du système. La portée des exemptions familiales varie selon qu'elles ont pour fonction de compenser la perte du soutien de famille,

auquel cas elles sont restreintes à l'épouse et aux enfants à charge, ou qu'elles sont fondées sur la consanguinité, auquel cas la définition de famille est plus étendue.

Conformité avec les objectifs économiques et sociaux

Comme l'impôt sur la valeur cumulative des dons et des legs reçus, le droit successoral tient d'avantage compte de l'imposition selon la faculté contributive que du ralentissement du rythme d'accumulation de la richesse. Tout comme l'impôt actuel sur les biens transmis par décès, le droit uniquement successoral est sujet à l'évitement fiscal au moyen de dons entre vifs, à moins qu'il ne se combine ou ne s'intègre à un impôt sur les dons prélevé à des taux comparables. Il n'arrive pas à être vraiment progressif parce qu'il ne combine pas les successions avec les autres dons ou les autres formes de revenu. Donc, un droit successoral ou un impôt sur les héritages est inférieur à un impôt sur la valeur cumulative des dons et des legs reçus ou à un impôt intégré sur les transferts de biens lorsqu'il s'agit de maintenir la progressivité des taux ou d'empêcher l'évitement fiscal.

Équité de l'assiette fiscale

Tout comme l'assiette compréhensive de l'impôt proposée et l'impôt sur la valeur cumulative des dons et des legs, le droit successoral ou l'impôt sur les héritages est fondé, au moins dans une certaine mesure, sur la faculté contributive du donataire. La disposition prévoyant l'inclusion, dans une succession, des dons faits au cours des trois ou cinq années précédant le décès, comme l'exige la loi fédérale de l'impôt sur les biens transmis par décès et les droits provinciaux sur les successions, est arbitraire et inégale dans son application, et ne parvient pas à son but qui est d'empêcher l'évitement fiscal; la gravité de l'échec est presque proportionnelle à la richesse et à l'ingéniosité du donateur. Donc, le simple droit successoral est moins satisfaisant à ces points de vue que l'assiette compréhensive de l'impôt proposée ou que l'impôt sur la valeur cumulative des dons et des legs reçus.

IMPÔT SUR LA VALEUR NETTE DE LA FORTUNE

Un impôt sur la valeur nette de la fortune est un impôt prélevé sur la valeur nette des biens du contribuable à un moment donné, y compris les gains de capital non réalisés. Plusieurs pays ont adopté un impôt de ce genre 14/, qui est habituellement prélevé annuellement, à un taux uniforme peu élevé qui se situe entre $\frac{1}{2}$ de 1 p. 100 et 3 p. 100. Certains pays européens comme l'Allemagne de l'Ouest, l'Autriche, la Finlande et les Pays-Bas, ont à la fois un impôt sur la richesse nette et des impôts s'appliquant lors du décès.

Afin de diminuer les difficultés d'ordre administratif, l'on exempte généralement la valeur des biens jusqu'à concurrence de certains montants globaux. Par exemple, l'Allemagne de l'Ouest accorde des exemptions d'environ \$2,500 pour les célibataires, \$5,000 pour les personnes mariées et \$7,500 pour les vieillards et les invalides. En Suède, où les biens du mari et de la femme sont unifiés, l'exemption est d'environ \$16,000. Certains commentateurs ont proposé une exemption allant jusqu'à \$50,000, qui diminuerait à mesure que la fortune augmenterait 15/. Un autre a émis l'opinion 16/ qu'un montant de \$200,000 ne serait pas une exemption trop élevée pour réduire le fardeau administratif. Le montant convenable de l'exemption dépend de la mesure dans laquelle on désire la redistribution de la richesse.

De plus, l'on exempte d'ordinaire certains genres de biens d'usage personnel de peu d'importance ou relativement difficiles à évaluer. Les biens les plus communément exemptés sont les effets personnels et les articles de ménage à l'exception des bijoux et des oeuvres d'art, les polices d'assurance-vie et les droits à une pension, et, parfois, certains genres de biens particulièrement importants pour l'économie du pays, comme le bétail en Suisse et les biens utilisés dans les exploitations agricoles en Inde.

La fréquence de l'imposition de la fortune nette est importante, en particulier quant à la détermination d'un taux approprié. On pourrait percevoir cet impôt tous les ans, ou à des intervalles plus longs; par contre, si cet impôt était perçu seulement au décès, il serait semblable à un impôt sur les biens transmis par décès. La plupart des pays qui prélèvent ces impôts les perçoivent tous les ans.

Il ne faudrait pas présumer que, du fait qu'un certain nombre de pays européens prélèvent un impôt sur la valeur nette de la fortune, un tel impôt pourrait nécessairement être adopté avec succès au Canada. En premier lieu, il se peut que l'impôt ordinaire sur le revenu soit moins efficace dans beaucoup de pays, si bien qu'ils doivent s'en remettre à un régime fiscal comportant plusieurs assiettes. En second lieu, la perception de l'impôt n'est pas équitable dans bien des cas. Certains biens peuvent continuer d'être évalués au prix coûtant sans rectification qui tienne compte des augmentations de leur valeur marchande. Certains biens comme les actions de sociétés et autres biens incorporels, et en particulier ceux qui sont détenus à l'étranger, peuvent échapper à l'impôt. On peut ne pas tenir compte, dans une large mesure, de certaines formes de biens difficiles à évaluer, bien que souvent l'on diminue spécifiquement la difficulté d'évaluation, dans le cas des biens pour lesquels on ne dispose pas de valeur marchande en exigeant l'évaluation seulement à tous les trois ou cinq ans. Il se présente donc certaines difficultés lorsqu'on veut calculer et percevoir un impôt sur la valeur nette de la fortune sur une base équitable.

Conformité avec les objectifs économiques et sociaux

Un impôt sur la valeur nette de la fortune pourrait s'appliquer à une assiette étendue ou restreinte, c'est-à-dire à tous les biens qu'un résident canadien possède dans le monde entier ou seulement à ceux qui sont situés au Canada. Du fait que le situs des valeurs et d'autres biens incorporels pourrait aisément être établi ailleurs qu'au Canada, ce qui

enlèverait une partie importante de l'assiette, nous avons examiné l'autre solution plus efficace que représente l'impôt annuel sur la valeur nette de l'universalité de la fortune des personnes résidant au Canada.

L'impôt sur la valeur nette de la fortune qui est prélevé lors d'un décès est essentiellement un impôt sur les biens transmis par décès dont nous avons traité plus haut. Un impôt annuel sur la valeur nette de la fortune satisferait davantage le critère d'une assiette d'impôt étendue et de la faculté contributive. Etant donné que seulement un nombre restreint de personnes détient la plus grande partie de la richesse, il serait difficile d'éviter l'impôt parce qu'il y aurait une vérification de l'actif tous les ans. Cependant, l'évaluation et l'administration présentent de sérieuses difficultés qui peuvent en pratique limiter l'efficacité de cet impôt. La plupart des impôts sur la valeur nette de la fortune sont prélevés à des taux uniformes et n'ont donc que peu d'effet sur la répartition des richesses. Les répercussions de cet impôt sur l'accumulation des richesses dépendraient des taux utilisés. Selon les taux généralement appliqués, cet impôt pourrait ralentir le rythme d'accumulation des richesses, mais il est difficile de dire s'il le ferait d'une façon plus accentuée que l'impôt actuel sur les biens transmis par décès 17/.

Équité de l'assiette fiscale

Les transferts de richesses, comme tels, cesseraient en général d'avoir des conséquences d'ordre fiscal. Le nouveau propriétaire d'une fortune paierait l'impôt sur l'augmentation de la valeur de son assiette.

Les principales difficultés que susciterait l'impôt annuel sur la valeur nette de la fortune sont toutefois telles que nous n'en recommandons pas l'adoption pour le moment. Les raisons venant à l'appui de ce point de vue sont exposées au chapitre 7, où nous indiquons quelques-uns des avantages et des inconvénients de cet impôt. On l'a critiqué en disant qu'il entrave le progrès économique, mais cet argument semble peu concluant

si l'on considère l'expérience des pays européens qui ont de tels impôts et également, dans certains cas, des impôts applicables lors des décès. L'on propose parfois de restreindre l'impôt à certains genres de biens, comme les terrains et les valeurs mobilières, dans le but de simplifier l'administration. Cependant, si l'imposition n'était pas compréhensive, elle ne serait ni juste ni objective. L'on devrait nécessairement faire face à des difficultés d'évaluation si l'on utilisait les valeurs du marché, comme l'on devrait le faire. Ces difficultés seraient inévitables dans tout régime d'impôt sur la fortune.

NOTES

- 1/ Au contraire, sous le régime de l'impôt sur les dons en vigueur aux États-Unis, les dons faits au cours d'une vie sont consolidés, et font l'objet d'une généreuse déduction. Ces dons ne sont pas soumis à l'impôt sur les biens transmis par décès, sauf pour ce qui est des dons faits à cause de mort. Les dons faits au cours des trois années précédant le décès sont présumés avoir été faits à cause de mort, sauf si la présomption est renversée. Dans Estate and Gift Taxation, ed. G.S.A. Wheatcroft, Sweet and Maxwell, 1965, on propose, à la page 129, que les dons entre vifs soient ajoutés aux biens transmis par décès aux fins de l'impôt sur les successions.
- 2/ Voir D.B. Fields et E.J. Mockler, Gift Tax, étude publiée par la Commission, pour un exposé détaillé des déficiences des exemptions actuelles de l'impôt sur les dons.
- 3/ Articles 3(1)h) et 4(2).
- 4/ Article 22(1).
- 5/ Article 22(2)a)(i).
- 6/ Au chapitre 12, nous faisons l'examen des difficultés qui seraient résolues et de celles qui demeureraient. En particulier, l'adoption du concept de l'unité familiale éliminerait la nécessité d'exempter certains dons de biens immeubles faits une fois au cours d'une vie. La disposition visant l'inclusion dans une succession, aux fins de l'impôt sur les biens transmis par décès, des dons effectués dans les trois ans qui précèdent le décès pourrait également être abandonnée.
- 7/ Afin de trouver une comparaison des systèmes fiscaux français, allemand et suédois en ce qui concerne les dons, en particulier les

dispositions touchant la consolidation des dons des années antérieures, voir l'étude sur l'impôt sur les dons citée ci-dessus. Voir également l'étude d'un impôt intégré sur les transferts de biens à l'appendice E de Estate Tax, étude de J.G. Smith et E.J. Mockler, publiée par la Commission.

- 8/ Voir Federal Estate and Gift Taxes: A Proposal for Integration and for Correlation with the Income Tax, Washington: United States Government Printing Office, 1947, pour une étude complète d'un impôt intégré sur les transferts de biens à la charge du donateur, y compris un projet de loi destiné à mettre la proposition en application.
- 9/ Lorsqu'un impôt sur les transferts de biens est à la charge du donateur, l'expérience de la plupart des juridictions fiscales montre qu'il y a des tentatives de plus en plus compliquées de profiter des taux d'impôt relativement bas s'appliquant aux dons entre vifs. Cette situation donne lieu à une législation de plus en plus complexe destinée à assujettir à l'impôt les biens que le donateur, par l'intermédiaire de fiducies ou autrement, a transférés au cours de sa vie mais sur lesquels il garde souvent un droit de contrôle important.
- 10/ L'article 2502 du United States Internal Revenue Code exige la consolidation des dons de toute la vie afin d'établir le taux d'impôt applicable à chaque don successif.
- 11/ Contrairement aux exemptions accordées à l'égard d'une épouse survivante et des enfants à charge en vertu de la présente Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès, que les dons soient faits réellement ou non à la femme et aux enfants.
- 12/ Voir, dans C.S. Shoup, Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers,

Tokyo, Japan, 1949, un exposé détaillé d'un impôt sur la valeur cumulative des dons et des legs reçus. Voir aussi dans l'étude sur l'impôt sur les dons, cités ci-dessus, publiée par la Commission, une étude détaillée des avantages et des inconvénients d'un tel impôt.

- 13/ L'impôt sur les dons à la charge du donateur sous le régime du United States Internal Revenue Code est calculé de façon semblable.
- 14/ Des impôts sur la valeur nette de la fortune sont prélevés par l'Allemagne de l'Ouest, l'Autriche, le Danemark, la Finlande, la Hollande, l'Inde, le Japon, le Luxembourg, la Norvège, la Suède et la Suisse.
- 15/ R.I. Downing, H.W. Arndt, A.H. Boxer, R.L. Mathews, Taxation in Australia: Agenda for Reform, Melbourne University Press, 1964, p. 111.
- 16/ G.S.A. Wheatcroft, The Administrative Problems of a Wealth Tax, (1963) British Tax Review 410, p. 422.
- 17/ Les données que nous possédons indiquent que les impôts européens sur la valeur nette de la fortune représentent de 1.5 p. 100 à 2 p. 100 des recettes fiscales totales, proportion semblable au rendement de nos impôts sur les biens transmis par décès et sur les dons.

APPENDICE E

FORMULES DU CALCUL DE L'IMPÔT SUR UN DON LIBÉRÉ D'IMPÔT QUANT AU DONATAIRE

Lorsqu'un don est fait à la condition que l'impôt soit payé par quelqu'un d'autre que le donataire, il est nécessaire de calculer l'impôt et aussi le montant brut du don. Ce montant brut est la somme du don net et de l'impôt sur le don brut. Au termes de la Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès, le ministère du Revenu national a suivi une procédure compliquée comprenant dix calculs successifs de l'impôt à cette fin. Bien que cette méthode ait été maintenue par la Cour suprême du Canada dans l'affaire M.N.R. v. E.W. Bickle, le juge Judson a déclaré (traduction): "Il devrait être possible de formuler la proposition du Ministre de telle façon qu'il ne soit pas nécessaire d'avoir une formation d'actuaire pour la comprendre." 1/ Il a ajouté que, d'après la preuve soumise, le même résultat pourrait s'obtenir par l'application d'une formule algébrique.

Dans cet appendice, nous élaborons les formules appropriées pour déterminer l'impôt dans ces conditions. La formule est simple lorsque le calcul de la totalité de l'impôt se fait au même échelon de taux. Lorsque le montant brut du don est tel que l'impôt sur ce don se calcule au moyen de deux ou de plusieurs échelons de taux, il faut modifier la formule.

Légende

- N - le don net après déduction de l'impôt fédéral, mais comprenant tout impôt provincial qu'on suppose toujours constant.
- T(1) - l'impôt calculé sur N.
- T(2) - l'impôt sur la valeur brute du don, c'est-à-dire, sur $N+T(1)$.
- k - la partie de l'échelon d'imposition dans lequel se trouve la limite supérieure de N, partie qu'excède N, à moins qu'il ne s'agisse de l'échelon d'imposition le plus élevé.
- r - le taux d'impôt applicable à k, ou le taux d'impôt applicable à l'échelon d'imposition le plus élevé si la limite supérieure de N se trouve à cet échelon.
- k' - le montant inclus dans l'échelon d'imposition immédiatement supérieur à k.

- r' - le taux d'impôt applicable à k' .
- k'' - le montant inclus dans l'échelon d'imposition immédiatement supérieure à k' .
- r'' - le taux d'impôt applicable à k'' .

Si le don, y compris l'impôt, ou quelque partie du don peut faire l'objet d'un dégrèvement d'impôt provincial, il faut en tenir compte pour déterminer r , r' et r'' . Par exemple, si le taux de l'impôt déclaré applicable à k était de 30 p. 100 tandis que les deux tiers des biens se trouvaient dans le Québec (dégrèvement de 50 p. 100), un sixième en Colombie-Britannique (dégrèvement de 75 p. 100) et un sixième au Nouveau-Brunswick (pas de dégrèvement), r serait 30 p. 100 moins 50 p. 100 des deux tiers de 30 p. 100 (soit 10 p. 100) et moins 75 p. 100 du sixième de 30 p. 100 (soit 3.75 p. 100), soit donc 16.25 p. 100.

Formule 1 - lorsque l'impôt sur les dons se situe tout entier au niveau d'un même échelon de taux.

$$T(2) = \frac{T(1)}{1-r}$$

Si l'impôt sur le don ($T(2)$) se situe au niveau de plusieurs échelons de taux, l'application de cette formule indiquera habituellement le nombre d'échelon sur lesquels se répartira cet impôt. S'il s'agit de plus d'un échelon, il sera alors nécessaire d'appliquer l'une des formules suivantes:

Formule 2 - lorsque l'impôt sur le don se situe au niveau de deux échelons de taux.

$$T(2) = \frac{T(1) + rk - r'k}{1 - r'}$$

Formule 3 - lorsque l'impôt sur le don se situe au niveau de trois paliers d'imposition.

$$T(2) = \frac{T(1) + rk + r'k' - r''(k + k')}{1 - r''}$$

Si l'impôt se situe au niveau de plus de trois paliers d'imposition, ce qui est peu probable, on peut encore modifier la formule afin de tenir compte de cette situation.

NOTE

1/ 66 DTC 5179 à la p. 5180.

APPENDICE F

SECONDE MÉTHODE D'IMPOSITION DES DONNS DIFFÉRÉS

D'après le régime d'imposition des dons différés que nous proposons au chapitre 17, on prélèverait un impôt initial sur les dons payables par versements échelonnés et sur les dons en fiducie, afin de réaliser, à un moment donné, les grands objectifs que sont l'égalité et l'impartialité dans l'imposition de toutes les formes de revenus. Bien entendu, cette manière de parvenir à l'égalité compliquerait la mise en oeuvre du régime, mais l'exclusion de l'imposition des dons faits entre conjoints au sein de l'unité familiale contribuerait à minimiser cet inconvénient, car une grande partie des dons différés seraient de cette catégorie.

Néanmoins, on peut donner un aperçu d'une autre méthode d'imposition des dons différés qui a l'attrait d'une plus grande simplicité. Celle-ci entraînerait l'ajournement du paiement de l'impôt sur ces dons jusqu'à ce que le rentier, l'usufruitier ou le bénéficiaire d'une fiducie soit entré en possession de tels dons. Comme l'impôt ne serait prélevé qu'au fur et à mesure de la réception de ces montants, cette manière de procéder fournirait également un moyen simple d'imposer les droits viagers. Si nos recommandations touchant l'intégration des dons dans l'assiette compréhensive de l'impôt ne sont pas adoptées, cette seconde méthode d'imposition des dons qui sont payables par versements échelonnés, ou dont la prise de possession est différée, est à bien considérer.

La principale caractéristique d'une telle méthode serait de permettre le report de l'impôt à l'égard de toutes les formes de dons, par opposition aux autres formes de revenus. On admettrait donc une forme de traitement fiscal de faveur quant aux dons sans l'accepter quant aux autres formes de revenus. Il y a peut-être lieu de souligner que cette méthode pourrait s'appliquer également, soit selon le régime de l'assiette compréhensive de l'impôt proposé dans ce Rapport, soit sous la forme d'un impôt intégré sur les transferts de biens, signalée à l'appendice D de ce tome, soit encore

en conformité du mode actuel d'imposition des successions et des dons.

L'impôt pourrait être à la charge du donateur ou du donataire.

Voici un bref exposé de la façon de traiter les diverses espèces de dons :

1. Dons directs. Le bénéficiaire d'un don direct pourrait choisir d'inclure immédiatement le don dans son revenu et de payer l'impôt à son taux marginal, ou de déposer le don à un Compte de répartition du revenu portant intérêt au taux de 5 p. 100.
2. Rentes et droits viagers. Les rentiers et les bénéficiaires de droits viagers, y compris les veuves bénéficiant de prestations faites en vertu d'un régime de pension viagère conjointe avec continuation des versements en faveur du survivant, acquitteraient l'impôt sur le montant total des paiements reçus, au fur et à mesure de leur réception, en supposant qu'on n'accepte pas nos recommandations touchant les transferts francs d'impôt à l'intérieur de l'unité familiale. Si le rentier ou le bénéficiaire d'un droit viager mourait prématurément, il n'y aurait pas d'obligation fiscale attachée aux paiements qui, en fin de compte, n'auraient pas été reçus, comme ce peut être le cas aux termes de l'actuelle Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès, qui contient seulement des dispositions limitées sur la rectification de l'impôt en cas de décès prématuré du rentier.

En prenant pour acquis qu'on adopte les propositions relatives à l'unité familiale, si un don était fait à un conjoint ou à un autre membre d'une unité familiale, la partie des paiements attribuable au fonds initial serait exempte, et l'intérêt seulement serait imposé au fur et à mesure de sa réception.

3. Paiements de pension et d'épargne-retraite. On imposerait en entier les paiements effectués en vertu de régimes enregistrés de revenu-retraite, quel qu'en soit le bénéficiaire. Il en serait ainsi parce

que le fonds servant aux paiements aurait été constitué par des cotisations exemptes d'impôt, si bien que tous les paiements devraient être imposés, qu'ils soient versés à l'employé, à son conjoint ou à d'autres bénéficiaires. C'est le même traitement qui est proposé au chapitre 16. Comme nous l'expliquons dans ce chapitre, l'ajournement du paiement de l'impôt sur le revenu au moment de la cotisation se justifie par des raisons sociales bien établies.

4. Droits de réversion. Les droits de réversion seraient pleinement imposés sur réception des biens à leur valeur courante, laquelle comprendrait toute plus-value entre le moment du placement des biens en fiducie et celui de la mise en possession du bénéficiaire de la réversion. Il ne serait pas nécessaire de distinguer entre les réversions certaines et les réversions conditionnelles, car l'imposition surviendrait seulement lorsque le bénéficiaire prendrait possession des biens. Cela simplifierait considérablement l'imposition des droits fiduciaires complexes, mais il resterait nécessaire de pourvoir à l'imposition de tout revenu autre qu'un don, lorsqu'il serait reçu par une fiducie.
5. Faculté d'élire et pouvoir d'entamer le capital. Les personnes bénéficiant de l'exercice de la faculté d'élire et du pouvoir d'entamer le capital paieraient l'impôt à leurs taux personnels, sur les biens au moment de leur réception. Il n'y aurait pas lieu de taxer les personnes exerçant d'une manière générale la faculté d'élire ou un pouvoir général d'entamer le capital.

Ce qui précède est un bref exposé d'un second régime d'imposition des dons, qui serait assez simple. Cependant, il favoriserait d'un report d'impôt tous les dons, par contraste avec les autres formes de revenus qui, elles, seraient imposées lors de leur réception ou, dans certains cas, de leur inscription aux livres.

APPENDICE G

ÉTUDE SOMMAIRE DE L'IMPÔT SUR LES SUCCESSIONS AU ROYAUME-UNI ET DE L'IMPÔT SUR LES DONS ET SUR LES SUCCESSIONS AUX ÉTATS-UNIS

Nous ne présentons ici que les méthodes d'imposition des transferts de richesses au Royaume-Uni et aux États-Unis, car le régime fiscal de ces pays est assez semblable à celui du Canada. On peut trouver des résumés de certaines autres méthodes d'imposition des transferts de richesses dans l'étude de l'impôt sur les dons, publiée par la Commission 1/.

ROYAUME-UNI

Le Royaume-Uni perçoit un droit de succession en vertu des dispositions du "Finance Act" de 1894, avec amendements, mais il ne perçoit aucun impôt sur les dons entre vifs; toutefois, les dons faits au cours des cinq années précédant le décès d'un donateur sont soumis au droit de succession. En général, les droits de succession s'appliquent aux biens situés au Royaume-Uni et transmis au décès du de cujus. Les biens situés hors du Royaume-Uni sont aussi imposés à moins que la loi s'appliquant à la dévolution ne soit ni anglaise ni écossaise, et que le (a) de cujus soit mort alors qu'il était domicilié hors du Royaume-Uni, ou bien (b) que les biens soient transférés en vertu d'une disposition prise par une personne au moment où elle était domiciliée hors du Royaume-Uni.

Les droits de succession sont perçus sur "les biens transmis au décès" d'un de cujus. La définition de ces biens est assez complexe et comprend des éléments en général assimilables aux catégories de biens visés par l'article 3 de la Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès du Canada, par exemple: les biens que le de cujus possédait ou dont il était habile à disposer, les dons faits au cours des cinq années précédant le décès, les dons faits avec une réserve d'avantages, les prestations de polices d'assurance contractées par le de cujus et le droit bénéficiaire aux rentes conjointes acquis lors du décès.

La valeur d'un droit viager qui a pris fin est une forme de droit sur un bien qui est imposé au Royaume-Uni mais qui ne l'est pas au Canada 2/. Au Royaume-Uni, la loi prévoit un second impôt sur les droits de participation dans des biens transmis à cause de l'extinction d'un droit viager lorsque ce dernier, créé en vertu d'un testament, prend fin, le premier impôt ayant évidemment été payé au décès du testateur. Il en est de même lorsque le droit viager est établi en vertu d'un accord entre vifs et que son auteur décède dans les cinq années qui suivent cette entente 3/. Le paiement des droits de succession ayant été évité du fait que les bénéficiaires viagers vendaient leurs droits à des bénéficiaires de la réversion, ou du fait que des bénéficiaires de la réversion cédaient ou vendaient leurs droits aux bénéficiaires viagers, on adopta des dispositions à l'effet que la succession d'une personne ayant transféré un tel droit comprendrait la valeur de ce droit, à moins que le transfert n'ait eu lieu plus de 5 ans avant le décès.

Les déductions de la succession comprennent les dépenses (mais non les frais d'administration ni les pertes encourues par l'administration), les dettes et les dons faits dans un but d'intérêt public ou de charité. Il y a diverses autres exemptions très importantes, entre autres, une exemption pour les successions ne dépassant pas £5,000. En égard à nos recommandations concernant l'unité familiale, une des dispositions présente un intérêt particulier: elle prévoit que si le conjoint survivant ne détient qu'un droit limité sur les biens ayant fait l'objet d'une disposition, la succession est exempte d'impôt au décès de ce conjoint. Il existe également des allègements ou dégrèvements spéciaux qui réduisent le taux de l'impôt. Le taux de l'impôt à payer sur la valeur agricole des terres de culture et sur les usines et machines industrielles utilisées dans un but commercial est réduit de 45 p. 100. Certains biens sur lesquels le de cuius n'avait aucun droit sont imposables mais ne sont pas ajoutés au reste de son patrimoine pour le calcul des droits successoraux, un impôt étant perçu séparément sur ces biens.

Les successions rapides sont imposées selon des taux décroissants et il existe un dégrèvement fiscal pour les impôts étrangers versés sur les biens situés à l'étranger. L'allégement unilatéral accordé par la loi pour compenser la double imposition est remplacé lorsque le Royaume-Uni conclut une convention réciproque avec un autre pays, comme il l'a fait avec le Canada et les États-Unis.

L'évaluation se fait généralement d'après la valeur du marché, et suivant des règles spéciales qui s'appliquent en particulier aux actions des filiales. L'impôt est perçu selon une échelle de taux progressifs allant de 1 p. 100 lorsque la valeur du capital se situe entre £5,000 et £6,000, jusqu'à 8 p. 100 lorsque la valeur dépasse £1,000,000. Le taux de chaque palier s'applique à l'ensemble de la succession; il constitue donc également le taux moyen et non pas le taux marginal s'appliquant à la partie qui dépasse le palier précédent, comme c'est le cas en vertu de la Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès au Canada.

En général, l'impôt est payable six mois après le décès et c'est le propriétaire des biens qui le verse. Si le donateur des biens meurt au cours des cinq années qui suivent la date d'un don, le donataire doit verser l'impôt. S'il y a un impôt sur une fiducie à l'extinction d'un droit viager, ce sont les fiduciaires qui paient l'impôt. L'impôt qui s'applique aux biens dont le de cujus était propriétaire à la date du décès, ou dont il aurait pu être propriétaire, par exemple en exerçant une faculté d'élire, est payable par les représentants personnels du de cujus.

ÉTATS-UNIS

Le gouvernement fédéral des États-Unis perçoit à la fois un impôt sur les successions et un impôt sur les dons, selon "Internal Revenue Code and Regulations" 4/. L'impôt s'applique à tous les citoyens et résidents en ce qui concerne les biens assujettis à l'impôt, que les biens soient situés aux États-Unis ou à l'étranger. L'exercice de la juridiction

s'appliquant aux aubains non résidants est plus complexe. L'impôt sur les successions est perçu sur tous les biens imposables situés aux États-Unis. L'impôt sur les dons s'applique à tous ces biens si l'aubain non résident fait des affaires aux États-Unis, mais il ne s'applique qu'aux biens personnels immobiliers et incorporels situés aux États-Unis dans le cas contraire 5/.

Impôt sur les dons

Les dons, bien qu'ils ne soient pas spécifiquement définis, comprennent tous les transferts gratuits entre vifs, qu'ils soient directs ou indirects, et aussi tous les transferts faits en retour d'une contrepartie insuffisante. Les transactions commerciales effectuées à distance ne sont pas comprises dans cette catégorie. Les taux progressent par paliers et varient entre 2.25 p. 100 pour les dons imposables allant jusqu'à \$5,000 et 57.75 p. 100 pour les dons imposables s'élevant à plus de \$10,000,000. Tout compte fait, pour des sommes équivalentes, les taux d'impôt sur les dons équivalent à 75 p. 100 des taux d'impôt sur les successions. Contrairement à ce qui se passe dans le cas de l'impôt sur les successions, le montant de l'impôt à payer sur le don ne fait pas lui-même partie de la valeur du don imposable.

Dans la détermination des dons imposables, on ne tient pas compte chaque année des dons dont la valeur actuelle ne dépasse pas \$3,000 par année pour chaque donataire, en plus d'une exemption de \$30,000 valable une fois au cours de la vie pour chaque donateur et d'une déduction illimitée pour les dons de charité.

En général, les biens sont évalués à leur juste valeur marchande à la date du don, et c'est le donateur qui est responsable du paiement de l'impôt, le donataire n'en étant responsable que si l'impôt n'a pas été payé par le donateur.

Deux caractéristiques de l'impôt méritent d'être mentionnées à l'égard du traitement des dons et des héritages que nous avons proposé. Aux fins d'un allégement fiscal, un don fait par une personne mariée à toute personne autre que son conjoint peut, par un choix applicable à tous les dons faits au cours de l'année, être considéré comme ayant été fait moitié-moitié par chacun des conjoints. De plus, il y a une déduction de 50 p. 100 pour les dons faits entre conjoints. D'un autre côté, tous les dons imposables faits antérieurement par un donateur doivent être ajoutés dans le calcul du taux de l'impôt. La méthode est très simple: l'impôt est calculé aux taux courants, en premier lieu, sur l'ensemble des dons imposables faits par un donateur au cours des années précédentes et, en second lieu, sur l'ensemble des dons imposables faits pendant l'année en cours et les années précédentes; la différence entre les deux montants ainsi obtenus représente l'impôt sur les dons pour l'année courante.

Impôt sur les successions

L'impôt fédéral sur les successions est perçu à des taux progressifs sur les successions imposables; ces taux vont de 3 p. 100 pour les successions imposables ne dépassant pas \$5,000 jusqu'à 77 p. 100 pour les montants en sus de \$10,000,000. La valeur brute de la succession comprend tous les biens que le de cujus détenait en propre ainsi qu'une grande variété de biens sur lesquels le de cujus détenait un droit. Les biens ainsi inclus sont en général semblables aux biens assujettis à l'impôt en vertu de l'article 3 de la Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès du Canada. La succession brute est sujette à des déductions pour frais d'administration, pour pertes accidentelles subies au cours de l'administration, pour dettes et dons de charité. Une déduction très importante pour les biens transmis entre époux permet en fait à un conjoint de transmettre la moitié du montant brut rectifié de sa succession 6/ à son conjoint survivant sans qu'il y ait imposition, mais seulement si le transfert s'effectue directement ou dans une fiducie prévoyant une faculté

générale d'élire du conjoint survivant, de manière à rendre ces biens sujets à l'impôt sur les successions au décès du dernier conjoint.

Il existe aussi un régime de dégrèvements fiscaux pour les droits successoraux de toutes sortes perçus par l'État et pour les impôts sur les dons payés sur les montants inclus dans la valeur globale de la succession 7/. Le code et les ententes fiscales prévoient un dégrèvement pour les impôts étrangers qui se limite généralement à l'impôt fédéral aux États-Unis et qui s'applique aux biens situés en pays étranger. Un dégrèvement dégressif pour l'impôt sur les transferts antérieurs vise à éviter la double imposition dans le cas de deux décès relativement rapprochés.

L'évaluation se fait à la juste valeur marchande, les valeurs mobilières cotées à la bourse étant évaluées selon leur cours, et elle tient compte de la difficulté de disposer de tranches considérables d'actions sans faire baisser leur prix. L'évaluation est faite à la date du décès du de cujus à moins que l'on ne choisisse une autre date possible, qui se situe un an après le décès.

La plupart des États perçoivent aussi des droits successoraux sous une forme ou une autre.

NOTES

- 1/ D.B. Fields et E.J. Mockler, Gift Tax.
- 2/ Comme nous l'avons expliqué au chapitre 21, un droit viager est créé lorsqu'un donateur ordonne à ses fiduciaires de payer le revenu d'un fonds ou une somme fixe prélevée sur un fonds à un bénéficiaire désigné pour la durée de sa vie. La fiducie ou le testament prévoit habituellement la façon dont on disposera du fonds à la mort du bénéficiaire du droit viager.
- 3/ Il faut remarquer que lorsqu'une fiducie jouit d'un pouvoir entièrement discrétionnaire, c'est-à-dire lorsque toute latitude est laissée aux fiduciaires quant à l'emploi du revenu et du capital du fonds en fiducie, l'impôt sur les successions n'est perçu que lorsque la fiducie prend fin, ce qui peut se produire plusieurs décennies après sa création. Cette échappatoire a été utilisée largement pendant bien des années.
- 4/ Impôt sur les successions: sous-titre B, chapitre 11, articles 2001 à 2209; impôt sur les dons: sous-titre B, chapitre 12, articles 2501 à 2504.
- 5/ H.R. 13103, récemment adopté par la Chambre des représentants, exempterait de l'impôt sur les dons les transferts de biens incorporels situés aux États-Unis par tout aubain non résidant.
- 6/ La valeur brute de la succession, moins les déductions pour frais d'administration, pertes et dettes, égale la valeur brute rectifiée de la succession. Voir "Internal Revenue Code", article 2056.
- 7/ L'attitude des États-Unis vis-à-vis de l'inclusion, dans la succession d'un de cujus, des transferts de biens effectués avant le décès, autres que les ventes de bonne foi comportant une contrepartie suffisante, est beaucoup plus complexe que la règle admise au Canada.

En vertu des normes établies aux États-Unis, les transferts effectués au cours des trois années précédant le décès sont réputés avoir été faits en prévision du décès, sauf réfutation à l'effet contraire, et doivent être inclus dans la succession. Les transferts effectués plus de trois ans avant le décès ne sont pas considérés comme ayant été faits en prévision du décès.

APPENDICE H

COMPARAISON DE L'IMPÔT SUR LE REVENU APPLICABLE A DIVERS ÉCHELONS DE REVENU AU CANADA ET AUX ÉTATS-UNIS

Cet appendice fournit, au sujet de l'impôt applicable à différents échelons de revenu au Canada et aux États-Unis, des données plus détaillées que celles qui paraissent au chapitre 11, et par le fait même élucide les hypothèses utilisées dans ces comparaisons. Les hypothèses importantes sont les suivantes:

1. dans toutes ces comparaisons, le revenu du contribuable provient entièrement des gages et des salaires;
2. toutes les prestations sociales reçues par un contribuable sont exclues de ces comparaisons 1/;
3. on n'a pas tenu compte des dispositions touchant l'impôt à verser dans les années à venir seulement 2/.

On se réfère à d'autres hypothèses dans les remarques qui se trouvent au bas des divers tableaux.

Le facteur isolé le plus important qui, aux États-Unis, fait qu'il y a des impôts sur le revenu plus bas pour les familles à revenu moyen, c'est l'attitude beaucoup plus généreuse du fisc à l'égard des déductions. Le tableau H-1 indique l'impôt sur le revenu total que devrait payer au Canada et aux États-Unis une famille qui compterait deux enfants, posséderait sa propre maison et aurait un revenu de \$12,000, gagné par le chef de la famille. La deuxième colonne du tableau H-1 indique le montant d'impôt sur le revenu que devrait payer cette famille si on appliquait les taux de l'impôt canadien à une assiette fiscale déterminée selon la loi de l'impôt des États-Unis. Si on compare cet impôt aux impôts calculés dans les trois autres colonnes, il appert que si les impôts sont beaucoup plus bas aux

États-Unis, c'est attribuable, en partie seulement, au fait que les taux y sont dans l'ensemble moins élevés. Compte tenu de la moyenne des impôts sur le revenu prélevés par les États, le contribuable à revenu moyen des États-Unis paie environ 10 p. 100 moins d'impôt que le contribuable canadien qui a le même revenu imposable $\frac{3}{4}$. Cependant, étant donné que le revenu imposable représente en moyenne une fraction plus faible du revenu brut du contribuable des États-Unis, le contribuable à revenu moyen des États-Unis paie en conséquence presque 30 p. 100 de moins d'impôt.

Si les impôts sont moins élevés aux États-Unis, c'est en grande partie parce que le revenu imposable représente une portion moindre du revenu brut. Cette proportion plus petite provient à son tour de la possibilité de déduire certaines dépenses, telles que les intérêts sur les hypothèques, les impôts fonciers, les taxes de vente perçues par les États et par les municipalités et les impôts sur le revenu perçus par les États, ainsi que d'une définition bien plus large de ce qu'on peut réclamer à titre de dons versés à des oeuvres de charité, de dépenses encourues en vue de gagner un revenu d'emploi et d'autres déductions.

Dans les comparaisons qui suivent, les contribuables sont placés dans trois situations différentes:

1. on suppose que le contribuable est chef d'une famille qui compte une femme et deux enfants, et qu'il réclame dans sa déclaration de revenu des déductions détaillées égales à la moyenne des déductions détaillées réclamées par les autres contribuables;
2. on suppose que le contribuable est célibataire, qu'il n'a personne à sa charge et qu'il ne réclame dans sa déclaration de revenu que les déductions uniformes $\frac{1}{4}$;
3. on suppose que le contribuable est marié, qu'il n'a pas d'enfant et qu'il réclame dans sa déclaration de revenu les déductions uniformes seulement.

Les tableaux H-3 et H-4 présentent les moyennes estimatives des déductions détaillées et les tableaux H-5, H-6 et H-7 présentent la comparaison des impôts.

On a déjà comparé l'impôt sur le revenu des États-Unis avec celui du Canada, en se fondant sur le montant de l'impôt payé par les résidents de l'État de New York comme étant le reflet des impôts sur le revenu perçus par les États et par les municipalités des États-Unis 5/. Comme le montre le tableau H-2, les impôts sur le revenu perçus dans l'État de New York sont en fait plus élevés que ceux perçus dans tout autre grand État américain, à l'exception du Wisconsin. En réalité, ils sont à peu près 2.7 fois plus élevés que la moyenne du total des impôts sur le revenu perçus aux États-Unis par les États et par les municipalités. Toutes les comparaisons présentées aux tableaux H-5, H-6 et H-7 sont en conséquence fondées sur la moyenne des impôts sur le revenu des États et des municipalités déduits par tous les contribuables qui, dans leurs déclarations de revenu, réclament des déductions détaillées. Comme cela peut présenter un certain intérêt, nous avons indiqué au tableau H-8 la moyenne des impôts sur le revenu payés par un résident de l'État de New York ayant une femme et deux enfants et réclamant des déductions détaillées. Comme on peut le voir si on compare ce tableau au tableau H-5, même les impôts sur le revenu payés par les résidents de l'État de New York sont inférieurs à ceux payés par les contribuables canadiens.

Soulignons que les comparaisons établies dans le présent appendice et au chapitre 11 ne portent que sur les impôts sur le revenu des particuliers. Nous ne tenons pas compte de l'impôt sur les gains de capital des États-Unis, et nous supposons que la notion de revenu brut utilisée est la même dans les deux pays. Nous n'avons pas essayé de tenir compte d'autres impôts directs comme les impôts sur le revenu des sociétés ou les impôts sur les dons qui réduisent la puissance économique nette du contribuable. Les contributions obligatoires aux régimes de retraite des

gouvernements ont également été exclues. Vu que les contributions obligatoires versées aux régimes de retraite des gouvernements ont été l'objet d'une comparaison antérieure 6/, nous présentons au tableau H-9 une comparaison incluant les impôts de sécurité sociale pour les contribuables des États-Unis et les contributions au Régime de pensions du Canada pour les contribuables canadiens. Comme on peut le constater en comparant les chiffres du tableau H-9 avec ceux des tableaux H-5 et H-6, l'inclusion de ces cotisations obligatoires aux régimes de retraite des gouvernements ne touche pas sensiblement les échelons de revenu pour lesquels les impôts sont moins élevés aux États-Unis. Malgré la récente augmentation importante des impôts de sécurité sociale aux États-Unis, destinée à financer un programme restreint d'assurance-santé, les impôts sur le revenu et les cotisations obligatoires aux régimes de sécurité sociale sont encore moindres aux États-Unis qu'au Canada pour les contribuables qui ont un revenu excédant \$8,000, qui ont deux enfants et qui réclament des déductions détaillées.

TABLEAU H-1

COMPARAISON DES IMPÔTS SUR LE REVENU QUI SERAIENT À PAYER EN VERTU DE LA LOI DE L'IMPÔT DU CANADA ET DE CELLE DES ÉTATS-UNIS PAR UNE FAMILLE (PROPRIÉTAIRE D'UNE MAISON) FORMÉE DU MARI, DE L'ÉPOUSE ET DE DEUX ENFANTS, ET DONT LE REVENU SERAIT DE \$12,000

	Calcul de l'impôt canadien d'après les taux de 1966	Calcul de l'impôt des États-Unis d'après les taux de 1966 au Canada	Calcul de l'impôt des États-Unis d'après les taux d'impôt fédéral de 1966 et les taux de 1965 dans l'État de New York en dollars	Calcul de l'impôt des États-Unis d'après les taux d'impôt fédéral de 1966 et la moyenne de l'impôt sur le revenu perçu par tous les États en 1962
Revenu	12,000	12,000	12,000	12,000
Déductions:				
Exemptions personnelles	2,600	2,400	2,400	2,400
Frais médicaux	136	211	211	211
Dons de charité	328	358	358	358
Primes versées à un régime d'épargne-retraite et cotisations versées à une caisse de retraite	335	—	—	—
Cotisations versées au régime de pensions du Canada	79	—	—	—
Intérêts sur les hypothèques	—	975	975	975
Impôts fonciers	—	700	700	700
Taxes de vente perçues par les provinces ou par les États	—	198	198	198
Impôt sur le revenu perçu par les provinces ou par les États	—	324	245	123
	<u>3,478</u>	<u>5,166</u>	<u>5,087</u>	<u>4,965</u>
REVENU IMPOSABLE	<u>8,522</u>	<u>6,834</u>	<u>6,913</u>	<u>7,035</u>
Impôt fédéral sur le revenu	1,293	943	1,173	1,196
Impôt de sécurité de la vieillesse	120	120	—	—
Impôt provincial sur le revenu	414	324	—	—
Impôt des États sur le revenu	—	—	245	123
TOTAL DES IMPÔTS SUR LE REVENU	<u>1,827</u>	<u>1,387</u>	<u>1,418</u>	<u>1,319</u>

Remarques:

- On présume que les exemptions personnelles sont deux exemptions de \$1,000 et deux exemptions de \$300 pour le calcul de l'impôt canadien; et quatre exemptions de \$600 aux fins du calcul de l'impôt des États-Unis, pour lequel on suppose que des déclarations conjointes ont été remplies.
- Dans le calcul de l'impôt canadien, on suppose que les frais médicaux et les dons de charité sont égaux à la moyenne de ceux réclamés en 1964 sous forme de déductions détaillées par tous les contribuables canadiens ayant des revenus de \$10,000 à \$15,000; on suppose que les primes versées à des régimes d'épargne-retraite et les cotisations versées à des régimes de retraite sont égales à la moyenne des sommes ainsi versées par tous les contribuables ayant un tel revenu. Ces chiffres moyens ont été multipliés par le rapport que représente \$12,000 sur le revenu moyen d'un échelon en cause pour qu'ils correspondent à un revenu de \$12,000. Les données proviennent du tableau 2 des Statistiques de l'impôt de 1966: Statistiques de l'impôt sur le revenu des particuliers pour 1964, Ottawa; ministère du Revenu national, chiffres préliminaires. Dans le calcul de l'impôt des États-Unis, les frais médicaux et les dons de charité ont été évalués de la même manière, à partir des données des tableaux 13 et 14 des Statistics of Income 1962: Individual Income Tax Returns, Washington; Internal Revenue Service, 1965.
- On suppose que les intérêts sur les hypothèques et les impôts fonciers correspondent à ceux qui seraient payés par la famille si elle possédait une maison de \$25,000 grevée d'une hypothèque de \$15,000 portant intérêt à 6½ p. 100 et si les impôts fonciers sur la propriété étaient cotisés à \$70 par \$1,000 d'évaluation. Cette dernière est égale à 40 p. 100 de la valeur marchande.
- On suppose que les taxes provinciales de vente représentent les montants admis en déduction sans preuve à l'appui, tels qu'ils paraissent dans les tables des taxes de vente dont l'utilisation est facultative et qui se trouvent dans la formule de déclaration de revenu du gouvernement fédéral des États-Unis (formule 1040 pour 1965) pour un État prélevant une taxe de 5 p. 100 sur les ventes au détail.
- Si l'on effectue le calcul de l'impôt provincial d'après les méthodes des États-Unis et d'après les taux en vigueur au Canada en 1966, cet impôt est calculé comme étant 24 p. 100 de l'impôt initial du gouvernement fédéral sur le revenu imposable avant déduction de l'impôt provincial sur le revenu. L'impôt initial du gouvernement fédéral est l'impôt sur le revenu avant la déduction de l'abattement provincial de 24 p. 100 et de la diminution d'impôt de \$20 qui a été mise en application en 1966.
- Les impôts sur le revenu de l'État de New York ont été calculés d'après les taux d'impôt en vigueur dans l'État de New York en 1965, sur le revenu imposable tel qu'il a été défini aux fins de l'impôt fédéral sur le revenu, moins l'impôt de l'État de New York. La moyenne des impôts des États sur le revenu de 1962 a été évaluée de la manière illustrée au tableau H-2.

TABLEAU H-2

MOYENNE DES IMPÔTS SUR LE REVENU PERÇUS PAR LES ÉTATS ET LES MUNICIPALITÉS, DÉDUITS SUR LES DÉCLARATIONS FÉDÉRALES D'IMPÔT SUR LE REVENU DE 1962 DES ÉTATS-UNIS COMPORTANT DES DÉDUCTIONS DÉTAILLÉES, POUR LES ÉTATS AYANT REÇU PLUS DE \$1,000,000 DE DÉCLARATIONS D'IMPÔT

États	Nombre de déclarations	Nombre de déclarations comportant des déductions détaillées	Moyenne de l'impôt déduit par État
Wisconsin	1,407,472	493,951	\$ 278.2
New York	6,629,260	3,524,191	232.8
Minnesota	1,191,577	513,152	170.6
Massachusetts	2,029,442	865,839	142.7
Caroline du Nord	1,353,694	571,113	142.4
Maryland (D.C. inclus)	1,619,915	593,313	139.9
Virginie	1,320,568	462,375	129.9
Indiana	1,590,890	438,991	97.1
Total des déclarations aux États-Unis	62,709,083	26,455,432	85.4
Georgie	1,096,984	433,546	84.1
Californie	6,186,519	3,298,793	77.4
Missouri	1,483,258	611,231	69.8
New Jersey	2,386,667	1,147,262	29.1
Connecticut	1,007,534	398,117	27.0
Tennessee	1,090,583	427,577	14.8
Pennsylvanie	4,021,286	1,645,179	12.4
Washington	1,018,194	426,865	7.3
Floride	1,685,127	835,994	5.6
Ohio	3,360,412	1,303,862	5.2
Michigan	2,612,414	1,197,409	5.2
Illinois	3,806,569	1,461,373	4.5
Texas	3,020,013	1,072,486	3.4

Référence: Statistics of Income, 1962: Individual Income Tax Returns, Washington; Internal Revenue Service, 1965, tableaux 26, 28 et 29.

TABLEAU H-3

MOYENNE DES DÉDUCTIONS DÉTAILLÉES AUX ÉTATS-UNIS, SELON DIVERS ÉCHELONS DE REVENU,
POUR LES CONTRIBUABLES MARIÉS QUI ONT SOUMIS DES DÉCLARATIONS CONJOINTES EN 1962

<u>Revenu</u>	<u>Frais médicaux</u>	<u>Dons de charité</u>	<u>Impôt des États et impôt municipal sur le revenu</u>	<u>Autres impôts des États et autres impôts municipaux</u>	<u>Intérêt</u>	<u>Autres déductions</u>	<u>Total des déductions</u>
\$ 1,500	—	—	\$ 3	—	—	—	—
2,500	\$ 169	\$ 88	23	\$ 112	\$ 70	\$ 55	\$ 517
3,500	222	143	39	183	152	97	836
5,000	193	180	56	268	290	133	1,120
6,500	232	218	68	322	350	161	1,351
8,000	191	248	86	409	453	165	1,552
10,000	184	312	106	510	519	191	1,822
12,000	211	358	123	584	597	220	2,093
15,000	248	483	154	736	595	285	2,501
25,000	314	842	247	1,176	757	490	3,826
40,000	493	1,323	388	1,850	1,191	770	6,015
70,000	677	2,954	676	3,233	1,944	1,622	11,106
100,000	711	6,083	912	4,352	3,006	2,721	17,785
200,000	562	19,854	1,640	7,826	5,334	4,893	40,109
350,000	1,031	36,450	3,010	14,368	9,794	8,983	73,636
600,000	1,783	63,040	5,206	24,849	16,938	15,537	127,353

Remarque:

On a calculé les déductions qui paraissent à ce tableau d'après des estimations distinctes de la moyenne des déductions totales afférentes à chaque échelon de revenu et du pourcentage moyen résultant de la répartition du total des déductions. Toutes les déductions ont été interpolées à partir de données du tableau 13 sur la moyenne des déductions totales par échelon de revenu donné pour les déclarations conjointes des maris et des épouses qui réclament des déductions détaillées, en supposant que la moyenne de chaque déduction correspond au total des déductions réclamées par un contribuable ayant un revenu égal à la moyenne du revenu brut redressé des contribuables qui se situent à un même échelon de revenu. La répartition en pourcentage des déductions totales a de la même façon été interpolée à partir des données du tableau 14 sur les déductions totales de chaque classe réclamées à chaque échelon de revenu dans toutes les déclarations qui comportent des déductions détaillées. On a pris pour acquis que les impôts sur le revenu prélevés par les États et par les municipalités représentaient une proportion constante, soit 17,3 p. 100 du total des impôts des États et des municipalités, qui ont fait l'objet de déductions. Cette proportion se fonde sur les données moyennes pour les États-Unis qui paraissent au tableau 29.

Référence:

Statistics of Income, 1962: Individual Income Tax Returns, Washington; Internal Revenue Service, 1965, tableaux 13, 14 et 29.

TABLEAU H-4

MOYENNE DES DÉDUCTIONS DÉTAILLÉES, SELON DIVERS ÉCHELONS DE REVENU,
RÉCLAMÉES PAR LES CONTRIBUABLES CANADIENS EN 1964, COMPTE TENU
DES CONTRIBUTIONS AU RÉGIME DE PENSIONS DU CANADA

Revenu	Cotisations à un régime de retraite	Primes versées à un régime d'épargne-retraite	Frais médicaux	Dons de charité	Cotisations au régime de pensions du Canada	Total des déductions
\$ 1,500	6	—	83	97	16	202
2,500	19	—	90	140	34	283
3,500	50	1	101	166	52	370
5,000	107	3	121	178	79	488
6,500	152	7	126	191	79	555
8,000	190	12	142	271	79	694
10,000	228	44	131	280	79	762
12,000	270	66	135	328	79	878
15,000	301	153	143	370	79	1,046
25,000	341	386	160	683	79	1,649
40,000	402	594	189	1,145	79	2,409
70,000	483	628	255	2,302	79	3,747
100,000	496	523	306	3,841	79	5,245
200,000	536	632	449	9,984	79	11,680
350,000	608	1,086	652	19,727	79	22,152
600,000	1,043	1,862	1,117	33,817	79	37,918

Remarque: Les déductions qui paraissent sur ce tableau ont été interpolées, comme pour le tableau H-3, à partir des estimations de la moyenne de chaque catégorie de déductions réclamées par les contribuables classés selon leur revenu. Les moyennes des contributions à des régimes de pension et des primes versées à des régimes d'épargne-retraite ont été évaluées pour tous les contribuables d'un même échelon de revenu; les moyennes des frais médicaux et des dons de charité ont été établies d'après les réclamations faites par les contribuables qui n'ont pas demandé la déduction uniforme (c'est-à-dire le montant total réclamé à titre des déductions uniformes, divisé par 100). Ce tableau indique les montants que les contribuables qui reçoivent leur revenu sous forme de salaires et de gages auraient payés si le Régime de pensions du Canada avait été en vigueur en 1964 même s'il n'existait pas à cette époque.

Référence: Statistiques de l'imposition, 1966: Statistiques de l'impôt des particuliers pour 1964, Ottawa; ministère du Revenu national; chiffres préliminaires, tableau 2.

TABLEAU H-5

IMPÔTS SUR LE REVENU A PAYER AUX ÉTATS-UNIS ET AU CANADA PAR UN CONTRIBUABLE AYANT UNE
FEMME ET DEUX ENFANTS A CHARGE ET RÉCLAMANT DES DÉDUCTIONS MOYENNES DÉTAILLÉES
SELON DIVERS ÉCHELONS DE REVENU
(TAUX DE 1966)

Revenu	Impôts sur le revenu aux États-Unis			Impôts sur le revenu au Canada				
	Revenu imposable	Impôt fédéral sur le revenu	Impôt des États et impôt municipal sur le revenu	Total	Revenu imposable	Impôt sur le revenu	Impôt de sécurité de la vieillesse	Total
\$ 1,500	-	-	3	3	-	-	-	-
2,500	-	-	23	23	-	-	-	-
3,500	264	37	39	76	530	46	21	67
5,000	1,480	292	56	348	1,912	218	76	294
6,500	2,749	410	68	478	3,345	466	120	586
8,000	4,048	629	86	715	4,706	745	120	865
10,000	5,778	958	107	1,065	6,638	1,196	120	1,316
12,000	7,507	1,286	123	1,409	8,522	1,707	120	1,827
15,000	10,099	1,842	154	1,996	11,354	2,624	120	2,744
25,000	18,774	4,037	247	4,284	20,751	6,638	120	6,758
40,000	31,585	8,498	388	8,886	34,991	13,546	120	13,666
70,000	56,494	20,441	676	21,117	63,653	29,242	120	29,362
100,000	79,815	33,233	912	34,145	92,155	46,451	120	46,571
200,000	157,491	81,924	1,640	83,564	185,720	110,304	120	100,424
350,000	273,964	162,755	3,010	165,765	325,248	212,986	120	213,106
600,000	470,247	300,153	5,206	305,359	559,482	396,635	120	396,755

Remarque: Pour les deux pays, on a calculé le revenu imposable en soustrayant du revenu la somme des exemptions personnelles permises (\$2,400 aux États-Unis et \$2,600 au Canada) et le total des déductions détaillées qui paraissent aux tableaux H-3 et H-4. Tous les impôts, sauf les impôts des États et des municipalités des États-Unis, ont été calculés selon les taux en vigueur en 1966. On a supposé que les impôts des États et des municipalités des États-Unis étaient les mêmes que les moyennes de ceux prélevés en 1962 et qui sont indiquées au tableau H-2. Pour le calcul des impôts des États-Unis on a supposé que des déclarations conjointes ont été produites. L'impôt sur le revenu au Canada est l'impôt fédéral sur le revenu avant déduction de l'abattement pour l'impôt provincial.

TABLEAU H-6

IMPÔTS SUR LE REVENU A PAYER AUX ÉTATS-UNIS ET AU CANADA PAR DES CONTRIBUABLES
SANS PERSONNE A CHARGE ET RÉCLAMANT DES DÉDUCTIONS UNIFORMES SEULEMENT
(TAUX DE 1966)

<u>Impôts sur le revenu aux États-Unis</u>					<u>Impôts sur le revenu au Canada</u>			
<u>Revenu</u>	<u>Revenu imposable</u>	<u>Impôt fédéral sur le revenu</u>	<u>Impôt des États et impôt municipal sur le revenu</u>	<u>Total</u>	<u>Revenu imposable</u>	<u>Impôt sur le revenu</u>	<u>Impôt de sécurité de la vieillesse</u>	<u>Total</u>
\$ 1,500	600	87	3	90	400	35	16	51
2,500	1,600	244	23	267	1,400	142	56	198
3,500	2,600	419	39	458	2,400	298	96	394
5,000	3,900	671	56	727	3,900	571	120	691
6,500	5,250	965	68	1,033	5,400	898	120	1,018
8,000	6,600	1,280	86	1,366	6,900	1,264	120	1,384
10,000	3,400	1,742	107	1,849	8,900	1,820	120	1,940
12,000	10,400	2,318	123	2,441	10,900	2,465	120	2,585
15,000	13,400	3,334	154	3,488	13,900	3,610	120	3,730
25,000	23,400	7,730	247	7,977	23,900	8,055	120	8,175
40,000	38,400	15,942	388	16,330	38,900	15,500	120	15,620
70,000	68,400	34,166	676	34,842	68,900	32,390	120	32,510
100,000	98,400	54,386	912	55,298	98,900	50,835	120	50,955
200,000	198,400	124,370	1,640	126,010	198,900	119,530	120	119,650
350,000	348,400	229,370	3,010	232,380	348,900	230,725	120	230,845
600,000	598,400	404,370	5,206	409,576	598,900	428,170	120	428,290

Remarque: On s'est fondé sur les mêmes hypothèses qu'au tableau 5, sauf qu'on n'a pas pris pour acquis que des déclarations conjointes avaient été produites et que des déductions uniformes statutaires ont été réclamées plutôt que des déductions détaillées.

TABLEAU H-7

IMPÔTS SUR LE REVENU A PAYER AUX ÉTATS-UNIS ET AU CANADA PAR DES CONTRIBUABLES
MARIÉS SANS ENFANT A CHARGE ET NE RÉCLAMANT QUE LES DÉDUCTIONS UNIFORMES
(TAUX DE 1966)

<u>Impôts sur le revenu aux États-Unis</u>					<u>Impôts sur le revenu au Canada</u>			
<u>Revenu</u>	<u>Revenu imposable</u>	<u>Impôt fédéral sur le revenu</u>	<u>Impôt des États et impôt municipal sur le revenu</u>	<u>Total</u>	<u>Revenu imposable</u>	<u>Impôt sur le revenu</u>	<u>Impôt de sécurité de la vieillesse</u>	<u>Total</u>
\$ 1,500	-	-	3	3	-	-	-	-
2,500	1,100	155	23	178	400	35	16	51
3,500	1,900	275	39	314	1,400	146	56	202
5,000	3,300	501	56	557	2,900	383	116	499
6,500	4,650	744	68	812	4,400	678	120	798
8,000	6,000	1,000	86	1,086	5,900	1,008	120	1,128
10,000	7,800	1,342	107	1,449	7,900	1,524	120	1,644
12,000	9,800	1,776	123	1,899	9,900	2,120	120	2,240
15,000	12,800	2,460	154	2,614	12,900	3,210	120	3,330
25,000	22,800	5,276	247	5,523	22,900	7,605	120	7,725
40,000	37,800	11,150	388	11,538	37,900	15,000	120	15,120
70,000	67,800	26,510	676	27,186	67,900	31,790	120	31,910
100,000	97,800	43,860	912	44,772	97,900	50,185	120	50,305
200,000	197,800	109,462	1,640	111,102	197,900	118,830	120	118,950
350,000	347,800	214,440	3,010	217,450	347,900	229,975	120	230,095
600,000	597,800	389,440	5,206	394,646	597,000	427,370	120	427,490

Remarque: On s'est fondé sur les mêmes hypothèses qu'au tableau 5, sauf qu'on a réclamé des déductions uniformes statutaires plutôt que des déductions détaillées.

TABLEAU H-8

IMPÔTS SUR LE REVENU A PAYER DANS L'ÉTAT DE NEW YORK
PAR UN MARI ET SON ÉPOUSE AYANT DEUX ENFANTS A CHARGE
ET RÉCLAMANT DES DÉDUCTIONS DÉTAILLÉES

<u>Revenu</u>	Revenu imposable de l'État de New York	Impôt sur le revenu de l'État de New York	Revenu imposable par le gouverne- ment fédéral	Impôt fédéral sur le revenu	Total des impôts sur le revenu
\$ 1,500	—	—	—	—	—
2,500	—	—	—	—	—
3,500	303	—	303	42	42
5,000	1,536	11	1,525	219	230
6,500	2,817	50	2,767	413	463
8,000	4,134	100	4,034	621	721
10,000	5,885	179	5,706	944	1,123
12,000	7,630	273	7,357	1,256	1,529
15,000	10,253	443	9,810	1,778	2,221
25,000	19,021	1,237	17,784	3,760	4,997
40,000	31,973	2,532	29,441	7,662	10,194
70,000	57,170	5,052	52,118	18,123	23,175
100,000	80,727	7,408	73,319	29,545	36,953
200,000	159,131	15,248	143,883	72,943	88,191
350,000	276,974	27,032	249,942	145,939	172,971
600,000	475,453	46,880	428,573	270,981	317,861

Remarque: Pour l'État de New York, on a calculé le revenu imposable en soustrayant du revenu la somme des exemptions personnelles permises (\$2,600) et la moyenne de toutes les déductions détaillées moins les moyennes des impôts des États et des municipalités, telles qu'elles paraissent au tableau H-2. Afin de calculer l'impôt sur le revenu de l'État de New York, on s'est servi des taux et des dégrèvements de 1965. Dans le but de calculer l'impôt fédéral sur le revenu, on s'est servi des taux de 1966.

TABLEAU H-9

TOTAL DES IMPÔTS SUR LE REVENU ET DE SÉCURITÉ SOCIALE A PAYER AUX
ÉTATS-UNIS ET TOTAL DE L'IMPÔT SUR LE REVENU ET DES CONTRIBUTIONS
AU RÉGIME DE PENSIONS DU CANADA A PAYER AU CANADA
(TAUX DE 1966)

<u>Revenu</u>	<u>Individu seul ne réclamant que les déductions uniformes</u>		<u>Contribuable marié, ayant deux enfants et réclamant des déductions détaillées</u>	
	<u>États-Unis</u>	<u>Canada</u>	<u>États-Unis</u>	<u>Canada</u>
\$ 1,500	153	67	66	16
2,500	372	232	128	34
3,500	605	446	223	119
5,000	937	770	558	373
6,500	1,306	1,097	751	665
8,000	1,643	1,463	992	944
10,000	2,126	2,019	1,342	1,395
12,000	2,718	2,664	1,686	1,906
15,000	3,765	3,809	2,273	2,823
25,000	8,254	8,254	4,561	6,837
40,000	16,607	15,699	9,163	13,745
70,000	35,119	32,589	21,394	29,441
100,000	55,575	51,034	34,422	46,650
200,000	126,287	119,729	83,841	110,503
350,000	232,657	230,924	165,765	213,106
600,000	409,853	428,369	305,359	396,755

Remarque: On suppose que le revenu se compose entièrement de salaires et de gages lorsqu'on calcule les contributions au Régime de pensions du Canada et les impôts de sécurité sociale des États-Unis. Les calculs se rapportant aux États-Unis comprennent la moyenne des impôts des États et des municipalités. L'impôt sur le revenu du Canada est l'impôt fédéral sur le revenu avant déduction de l'abattement pour l'impôt provincial. On a effectué tous les calculs, sauf le calcul des impôts des États et des municipalités des États-Unis, d'après les taux de 1966. Quant aux impôts des États et des municipalités des États-Unis, on suppose qu'ils sont les mêmes que les moyennes de 1962 qui paraissent au tableau H-2. Les contributions au Régime de pensions du Canada peuvent être déduites du revenu, il n'en est pas de même de l'impôt de sécurité sociale aux États-Unis.

NOTES

- 1/ Cette supposition entraîne l'exclusion des allocations familiales lorsque l'on compare des impôts payés par les familles ayant des enfants. Si on tenait compte des allocations familiales, il faudrait également tenir compte, pour être logique, des autres prestations sociales.
- 2/ Cette hypothèse a pour effet de n'accorder aucune importance au fait qu'aux États-Unis les pensions établies en fonction des cotisations versées par un contribuable à un régime de retraite ne seront pas imposables. En outre, on tient compte de la possibilité de déduire au Canada les contributions versées à des régimes de retraite, car les pensions qui découlent de ces contributions seront imposables.
- 3/ Par exemple, sur un revenu imposable de \$8,522, le contribuable américain d'un État moyen paierait à un État et au fédéral un impôt total de \$1,634, soit \$193 de moins qu'un contribuable canadien vivant dans une province autre que le Manitoba, la Saskatchewan ou le Québec.
- 4/ Au Canada, la déduction uniforme est fixée à \$100 par contribuable si celui-ci ne réclame pas de déductions détaillées pour les dons de charité et les frais médicaux admis. Aux États-Unis, le montant de la déduction uniforme est celui qui est le plus élevé des deux montants suivants: a) soit 10 p. 100 du revenu; b) soit \$100 plus \$100 supplémentaires pour chaque personne à charge; la déduction uniforme maximale est de \$1,000. Aux États-Unis, la déduction uniforme peut remplacer un plus grand nombre de déductions détaillées permises, y compris la déduction accordée au propriétaire d'une maison d'habitation et les déductions pour l'impôt des États et pour la taxe de vente.
- 5/ On trouve un exemple dans le discours du budget de 1965-1966 rapporté dans les Débats de la Chambre des communes du Canada, du 26 avril 1965. Les comparaisons établies dans le discours du budget diffèrent des comparaisons présentées dans cet appendice en ce que les premières sont

fondées sur une estimation des déductions qui est très inférieure à la moyenne de celles des États-Unis et qui, dans le cas d'un contribuable ayant un revenu de \$15,000, est en réalité inférieure à ce qui peut être réclamé comme déduction uniforme.

6/ Discours du budget, Débats de la Chambre des communes du Canada, le 26 avril 1965.

APPENDICE I

COMPARAISON DES IMPÔTS DES SALARIÉS DANS DIFFÉRENTES SITUATIONS FAMILIALES EN VERTU DU RÉGIME FISCAL ACTUEL ET DU RÉGIME PROPOSÉ

Les tableaux de cet appendice donnent une comparaison détaillée des impôts de différentes familles gagnant un revenu d'emploi en vertu du régime fiscal actuel et du régime proposé dans quatre cas représentant différentes situations familiales.

Ces cas sont les suivants:

1. un contribuable sans personne à charge ou une unité familiale dont le revenu n'est gagné que par une personne;
2. une unité familiale dont 20 p. 100 du revenu est gagné par la femme et le solde par le mari;
3. une unité familiale dont 35 p. 100 du revenu est gagné par la femme et le solde par le mari;
4. une unité familiale où le mari et la femme gagnent chacun 50 p. 100 du revenu.

Dans tous les cas, on suppose que tout le revenu provient de l'emploi et que chaque enfant a droit aux allocations familiales de \$72 par année.

Chaque cas est illustré par trois tableaux. Le premier tableau donne le total des impôts fédéraux sur le revenu à payer, avant la déduction de l'abattement pour impôts provinciaux, par les contribuables sans personne à charge et par des unités familiales composées de conjoints dont le nombre d'enfants varie, et suivant les différents échelons du revenu d'emploi. Le second tableau indique quel est le taux moyen effectif de l'impôt pour les contribuables dans chaque situation. Le taux moyen effectif de l'impôt est le rapport des impôts au revenu. Le troisième tableau présente des estimations des taux marginaux effectifs pour les contribuables dans chaque situation. Ces estimations sont fondées sur l'hypothèse que, couramment, l'impôt

est levé dans la même proportion du revenu supplémentaire que du revenu total du contribuable. Les taux marginaux sont calculés de la même manière que le taux effectif de l'impôt sur un supplément de revenu de \$500.

Les quatre cas ainsi analysés montrent l'effet de différentes proportions du revenu gagné par les maris et les femmes. Dans les trois derniers cas, on suppose que les familles ayant des enfants à charge ont droit au dégrèvement de \$80 accordé aux mères qui travaillent mais non au dégrèvement supplémentaire de \$120 accordé aux familles ayant des enfants de moins de sept ans, bien qu'il soit peu probable que les familles nombreuses n'aient pas droit au dit dégrèvement supplémentaire.

Dans tous ces tableaux, en calculant l'impôt en vertu du régime proposé, le revenu est déterminé selon la définition compréhensive du terme, et on suppose, à des fins d'illustration qu'il s'agit uniquement de revenu d'emploi, sauf en ce qui concerne les allocations familiales, qui entrent aussi en ligne de compte. On suppose que la déduction uniforme de \$50 et la déduction uniforme facultative de 3 p. 100 pour les dépenses d'emploi sont réclamées et qu'aucune autre déduction permise ne fait l'objet d'une réclamation détaillée. Alternativement, on peut supposer que toutes déductions supplémentaires au-delà de ces montants sont contrebalancées par l'attribution d'avantages sociaux et d'autres éléments de l'assiette compréhensive de l'impôt qui sont actuellement libres d'impôts. L'impôt actuel comprend à la fois l'impôt sur le revenu et l'impôt de sécurité de la vieillesse. Les parents qui ont des enfants à charge sont supposés recevoir des allocations familiales de \$6 par mois par enfant.

On peut comprendre plus facilement la façon dont les impôts sont calculés au premier tableau pour chaque cas en donnant quelques exemples. L'exemple 1 (cas d'une personne seule dont le revenu est de \$3,500) montre la méthode de calculer les deux chiffres de l'impôt qui sont présentés dans le cinquième groupe de trois chiffres dans la colonne intitulée "contribuable sans personne à charge" du tableau I, 1-1. Les impôts bruts proposés

sont calculés d'après l'échelle des taux des particuliers, qui figure au tableau 11-4 du chapitre 11. L'exemple 2 (cas de conjoints ayant trois enfants et dont le soutien de famille gagne \$6,500) montre les calculs nécessaires pour arriver aux deux chiffres de l'impôt figurant dans le huitième groupe de nombres de la cinquième colonne du tableau I, 1-1. Les impôts bruts dans cet exemple sont calculés d'après l'échelle des taux des familles figurant au tableau 11-6 du chapitre 11. L'exemple 3 (cas d'une famille composée de deux enfants d'âge scolaire et dont les conjoints travaillent, le mari gagnant \$5,200 et la femme \$2,800) montre les calculs nécessaires pour arriver aux deux chiffres de l'impôt qui figurent dans le neuvième groupe de chiffres c'est-à-dire, la rangée correspondant au revenu familial total de \$8,000, dans la troisième colonne du tableau I, 3-1.

CALCUL DES IMPÔTS EN VERTU DU RÉGIME ACTUEL ET DU RÉGIME PROPOSÉ
 EXEMPLE 1: PERSONNE SEULE DONT LE REVENU EST DE
 \$3,500

	<u>Calcul de l'impôt actuel</u>	<u>Calcul de l'impôt proposé</u>
1. <u>Revenu reçu</u>		
Revenu d'emploi	\$3,500	\$3,500
Allocations familiales	N.A.	0
	<u>\$3,500</u>	<u>\$3,500</u>
2. <u>Déductions</u>		
Déduction pour dépenses d'emploi	N.A.	\$ 105
Exemption personnelle	\$1,000	N.A.
Exemption pour personnes à charge	0	N.A.
Déduction uniforme	100	50
	<u>\$1,100</u>	<u>\$ 155</u>
3. <u>Revenu net imposable</u>		
	<u>\$2,400</u>	<u>\$3,345</u>
4. <u>Impôt brut</u>		
Impôt sur le revenu (impôt actuel calculé aux taux de 1966)	\$ 298	\$ 374
Impôt de sécurité de la vieillesse	96	N.A.
	<u>\$ 394</u>	<u>\$ 374</u>
5. <u>Dégrèvements</u>		
Dégrèvement pour le premier enfant	N.A.	0
Dégrèvement pour les autres enfants	N.A.	0
Dégrèvement pour les mères qui travaillent	N.A.	0
Dégrèvement supplémentaire pour les mères qui travaillent et qui ont des enfants d'âge pré-scolaire	N.A.	0
	<u>0</u>	<u>0</u>
6. <u>Impôt net payé</u>		
	<u>\$ 394</u>	<u>\$ 374</u>

Remarque: "N.A." signifie: non applicable dans ce cas.

CALCUL DES IMPÔTS EN VERTU DU RÉGIME ACTUEL ET DU RÉGIME PROPOSÉ
 EXEMPLE 2: CONJOINTS AYANT TROIS ENFANTS, DONT LE MARI
 GAGNE \$6,500

	<u>Calcul de l'impôt actuel</u>	<u>Calcul de l'impôt proposé</u>
1. <u>Revenu reçu</u>		
Revenu d'emploi	\$6,500	\$6,500
Allocations familiales (\$6 par mois)	<u>N.A.</u>	<u>216</u>
	<u>\$6,500</u>	<u>\$6,716</u>
2. <u>Déductions</u>		
Déduction pour dépenses d'emploi	N.A.	\$ 195
Exemption personnelle	\$2,000	N.A.
Exemption pour personnes à charge	900	N.A.
Déduction uniforme	<u>100</u>	<u>50</u>
	<u>\$3,000</u>	<u>\$ 245</u>
3. <u>Revenu net imposable</u>	<u>\$3,500</u>	<u>\$6,471</u>
4. <u>Impôt brut</u>		
Impôt sur le revenu (impôt actuel calculé aux taux de 1966)	\$ 495	\$ 741
Impôt de sécurité de la vieillesse	<u>120</u>	<u>N.A.</u>
	<u>\$ 615</u>	<u>\$ 741</u>
5. <u>Dégrèvements</u>		
Dégrèvement pour le premier enfant	N.A.	\$ 100
Dégrèvement pour les autres enfants	N.A.	120
Dégrèvement pour les mères qui travaillent	N.A.	0
Dégrèvement supplémentaire pour les mères qui travaillent et qui ont des enfants d'âge pré-scolaire	<u>N.A.</u>	<u>0</u>
	<u>0</u>	<u>\$ 220</u>
6. <u>Impôt net payé</u>	<u>\$ 615</u>	<u>\$ 521</u>

Remarque: "N.A." signifie: non applicable dans ce cas.

CALCUL DES IMPÔTS EN VERTU DU RÉGIME ACTUEL ET DU RÉGIME PROPOSÉ
 EXEMPLE 3: FAMILLE DE DEUX ENFANTS D'ÂGE SCOLAIRE, DONT
 LES CONJOINTS TRAVAILLENT, LE MARI GAGNANT
 \$5,200 ET LA FEMME \$2,800

	Calcul de l'impôt actuel		Calcul de l'impôt proposé
	Déclaration du mari	Déclaration de la femme	Déclaration familiale
1. <u>Revenu reçu</u>			
Revenu d'emploi	\$5,200	\$2,800	\$8,000
Allocations familiales	<u>N.A.</u>	<u>N.A.</u>	<u>144</u>
	<u>\$5,200</u>	<u>\$2,800</u>	<u>\$8,144</u>
2. <u>Déductions</u>			
Déduction pour dépenses d'emploi	N.A.	N.A.	\$ 240
Exemption personnelle	\$1,000	\$1,000	N.A.
Exemption pour personnes à charge	600	0	N.A.
Déduction uniforme	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>50</u>
	<u>\$1,700</u>	<u>\$1,100</u>	<u>\$ 290</u>
3. <u>Revenu net imposable</u>	<u>\$3,500</u>	<u>\$1,700</u>	<u>\$7,854</u>
4. <u>Impôt brut</u>			
Impôt sur le revenu (impôt actuel calculé aux taux de 1966)	\$ 495	\$ 188	\$1,018
Impôt de sécurité de la vieillesse	<u>120</u>	<u>68</u>	<u>N.A.</u>
	<u>\$ 615</u>	<u>\$ 256</u>	<u>\$1,018</u>
	<u>\$871</u>		
5. <u>Dégrèvements</u>			
Dégrèvement pour le premier enfant	N.A.		\$ 100
Dégrèvement pour les autres enfants	N.A.		60
Dégrèvement pour les mères qui travaillent	N.A.		80
Dégrèvement supplémentaire pour les mères qui travaillent et qui ont des enfants d'âge pré-scolaire	<u>N.A.</u>		<u>0</u>
	<u>0</u>		<u>\$ 240</u>
6. <u>Impôt net payé</u>	<u>\$871</u>		<u>\$ 778</u>

Remarque: "N.A." signifie: non applicable dans ce cas.

TABLEAU I, 1-1

VARIATIONS DES IMPÔTS EN VERTU DU RÉGIME PROPOSÉ POUR UN CONTRIBUABLE SANS PERSONNE À CHARGE ET POUR UNE UNITÉ FAMILIALE DONT LE REVENU N'EST GAGNÉ QUE PAR UNE PERSONNE

REVENU BRUT D'EMPLOI		ÉTAT CIVIL DU CONTRIBUABLE						
		CONTRIBUABLE SANS PERSONNE À CHARGE	CONJOINTS					
			NOMBRE D'ENFANTS					
			0	1	2	3	5	8
1500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	51.	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	49.	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-3.	0.	0.	0.	0.	0.	0.
2000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	115.	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	119.	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	3.	0.	0.	0.	0.	0.	0.
2500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	202.	51.	13.	0.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	199.	36.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-3.	-15.	-13.	0.	0.	0.	0.
3000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	292.	115.	77.	38.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	281.	99.	8.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-11.	-16.	-69.	-38.	0.	0.	0.
3500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	394.	202.	148.	102.	64.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	374.	172.	84.	35.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-20.	-30.	-64.	-67.	-64.	0.	0.
4000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	499.	292.	238.	184.	130.	51.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	471.	250.	161.	113.	65.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-28.	-42.	-77.	-71.	-65.	-51.	0.
5000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	691.	499.	436.	373.	310.	202.	64.
	IMPÔT PROPOSÉ	681.	421.	334.	287.	240.	147.	8.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-10.	-78.	-102.	-86.	-70.	-55.	-56.
6500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	1018.	798.	732.	672.	615.	499.	310.
	IMPÔT PROPOSÉ	1016.	698.	612.	567.	521.	430.	293.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-2.	-100.	-120.	-105.	-94.	-69.	-17.
8000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	1384.	1128.	1062.	996.	930.	798.	615.
	IMPÔT PROPOSÉ	1365.	989.	903.	858.	812.	722.	587.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-19.	-139.	-159.	-138.	-118.	-76.	-28.
10000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	1940.	1644.	1566.	1488.	1410.	1254.	1040.
	IMPÔT PROPOSÉ	1864.	1393.	1309.	1264.	1219.	1129.	997.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-76.	-251.	-257.	-224.	-191.	-125.	-43.
12000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	2585.	2240.	2150.	2060.	1970.	1790.	1540.
	IMPÔT PROPOSÉ	2400.	1817.	1733.	1688.	1644.	1556.	1427.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-185.	-423.	-417.	-372.	-326.	-234.	-113.
15000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	3730.	3330.	3210.	3090.	2970.	2760.	2445.
	IMPÔT PROPOSÉ	3265.	2507.	2424.	2382.	2339.	2253.	2128.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-465.	-823.	-786.	-708.	-631.	-507.	-317.
20000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	5925.	5475.	5340.	5205.	5070.	4800.	4395.
	IMPÔT PROPOSÉ	4839.	3828.	3748.	3707.	3667.	3586.	3465.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-1086.	-1647.	-1592.	-1498.	-1403.	-1214.	-930.
25000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	8175.	7725.	7590.	7455.	7320.	7050.	6645.
	IMPÔT PROPOSÉ	6572.	5356.	5279.	5241.	5203.	5128.	5016.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-1603.	-2369.	-2311.	-2214.	-2117.	-1922.	-1629.
30000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	10620.	10120.	9970.	9820.	9670.	9370.	8920.
	IMPÔT PROPOSÉ	8411.	7084.	7010.	6975.	6940.	6870.	6767.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-2209.	-3036.	-2960.	-2845.	-2730.	-2500.	-2153.
40000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	15620.	15120.	14970.	14820.	14670.	14370.	13920.
	IMPÔT PROPOSÉ	12300.	10868.	10795.	10763.	10730.	10665.	10568.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-3320.	-4252.	-4175.	-4057.	-3940.	-3705.	-3352.
50000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	21065.	20515.	20350.	20185.	20020.	19690.	19195.
	IMPÔT PROPOSÉ	16484.	15046.	14976.	14946.	14917.	14857.	14768.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-4581.	-5469.	-5374.	-5239.	-5103.	-4833.	-4427.
70000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	32510.	31910.	31730.	31550.	31370.	31010.	30470.
	IMPÔT PROPOSÉ	25462.	24024.	23957.	23930.	23903.	23850.	23769.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-7048.	-7886.	-7773.	-7620.	-7467.	-7160.	-6701.
100000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	50955.	50305.	50110.	49915.	49720.	49330.	48745.
	IMPÔT PROPOSÉ	39845.	38407.	38343.	38318.	38293.	38244.	38170.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-11110.	-11898.	-11767.	-11597.	-11427.	-11086.	-10575.
200000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	119650.	118950.	118740.	118530.	118320.	117900.	117270.
	IMPÔT PROPOSÉ	89840.	88402.	88338.	88314.	88290.	88242.	88170.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-29810.	-30548.	-30402.	-30216.	-30030.	-29658.	-29100.

Remarque: voir les hypothèses à l'appendice I.

TABLEAU I, 1-2
**TAUX MOYENS EFFECTIFS DE L'IMPÔT EN VERTU DU RÉGIME ACTUEL ET DU RÉGIME PROPOSÉ POUR
 UN CONTRIBUABLE SANS PERSONNE À CHARGE ET POUR UNE UNITÉ FAMILIALE DONT
 LE REVENU N'EST GAGNÉ QUE PAR UNE PERSONNE**

REVENU BRUT D'EMPLOI	CONTRI- BUABLE SANS PER- SONNE À CHARGE	ÉTAT CIVIL DU CONTRIBUABLE						
		CONJOINTS						
		NOMBRE D'ENFANTS						
		0	1	2	3	5	8	
1500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.034	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.032	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.002	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.058	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.059	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.002	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.081	0.020	0.005	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.079	0.014	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.001	-0.006	-0.005	0.000	0.000	0.000	0.000
3000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.097	0.038	0.026	0.013	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.094	0.033	0.003	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.004	-0.005	-0.023	-0.013	0.000	0.000	0.000
3500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.113	0.058	0.042	0.029	0.018	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.107	0.049	0.024	0.010	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.006	-0.009	-0.018	-0.019	-0.018	0.000	0.000
4000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.125	0.073	0.059	0.046	0.032	0.013	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.118	0.062	0.040	0.028	0.016	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.007	-0.011	-0.019	-0.018	-0.016	-0.013	0.000
5000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.138	0.100	0.087	0.075	0.062	0.040	0.013
	IMPÔT PROPOSÉ	0.136	0.084	0.067	0.057	0.048	0.029	0.002
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.002	-0.016	-0.020	-0.017	-0.014	-0.011	-0.011
6500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.157	0.123	0.113	0.103	0.095	0.077	0.048
	IMPÔT PROPOSÉ	0.156	0.107	0.094	0.087	0.080	0.066	0.045
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.000	-0.015	-0.018	-0.016	-0.014	-0.011	-0.003
8000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.173	0.141	0.133	0.124	0.116	0.100	0.077
	IMPÔT PROPOSÉ	0.171	0.124	0.113	0.107	0.102	0.090	0.073
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.002	-0.017	-0.020	-0.017	-0.015	-0.010	-0.003
10000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.194	0.164	0.157	0.149	0.141	0.125	0.104
	IMPÔT PROPOSÉ	0.186	0.139	0.131	0.126	0.122	0.113	0.100
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.008	-0.025	-0.026	-0.022	-0.019	-0.012	-0.004
12000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.215	0.187	0.179	0.172	0.164	0.149	0.128
	IMPÔT PROPOSÉ	0.200	0.151	0.144	0.141	0.137	0.130	0.119
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.015	-0.035	-0.035	-0.031	-0.027	-0.020	-0.009
15000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.249	0.222	0.214	0.206	0.198	0.184	0.163
	IMPÔT PROPOSÉ	0.218	0.167	0.162	0.159	0.156	0.150	0.142
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.031	-0.055	-0.052	-0.047	-0.042	-0.034	-0.021
20000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.296	0.274	0.267	0.260	0.253	0.240	0.220
	IMPÔT PROPOSÉ	0.242	0.191	0.187	0.185	0.183	0.179	0.173
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.054	-0.082	-0.080	-0.075	-0.070	-0.061	-0.046
25000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.327	0.309	0.304	0.298	0.293	0.282	0.266
	IMPÔT PROPOSÉ	0.263	0.214	0.211	0.210	0.208	0.205	0.201
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.064	-0.095	-0.092	-0.089	-0.085	-0.077	-0.065
30000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.354	0.337	0.332	0.327	0.322	0.312	0.297
	IMPÔT PROPOSÉ	0.280	0.236	0.234	0.232	0.231	0.229	0.226
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.074	-0.101	-0.099	-0.095	-0.091	-0.083	-0.072
40000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.390	0.378	0.374	0.370	0.367	0.359	0.348
	IMPÔT PROPOSÉ	0.308	0.272	0.270	0.269	0.268	0.267	0.264
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.083	-0.106	-0.104	-0.101	-0.098	-0.093	-0.084
50000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.421	0.410	0.407	0.404	0.400	0.394	0.384
	IMPÔT PROPOSÉ	0.330	0.301	0.300	0.299	0.298	0.297	0.295
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.092	-0.109	-0.107	-0.105	-0.102	-0.097	-0.089
70000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.464	0.456	0.453	0.451	0.448	0.443	0.435
	IMPÔT PROPOSÉ	0.364	0.343	0.342	0.342	0.341	0.341	0.340
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.101	-0.113	-0.111	-0.109	-0.107	-0.102	-0.096
100000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.510	0.503	0.501	0.499	0.497	0.493	0.487
	IMPÔT PROPOSÉ	0.398	0.384	0.383	0.383	0.383	0.382	0.382
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.111	-0.119	-0.118	-0.116	-0.114	-0.111	-0.106
200000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.598	0.595	0.594	0.593	0.592	0.589	0.586
	IMPÔT PROPOSÉ	0.449	0.442	0.442	0.442	0.441	0.441	0.441
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.149	-0.153	-0.152	-0.151	-0.150	-0.148	-0.146

Remarque: voir les hypothèses à l'appendice I.

TABLEAU I, 1-3
**TAUX MARGINAUX EFFECTIFS DE L'IMPÔT EN VERTU DU RÉGIME ACTUEL ET DU RÉGIME PROPOSÉ
 POUR UN CONTRIBUABLE SANS PERSONNE À CHARGE ET POUR UNE UNITÉ FAMILIALE
 DONT LE REVENU N'EST GAGNÉ QUE PAR UNE PERSONNE**
 ÉTAT CIVIL DU CONTRIBUABLE

REVENU BRUT D'EMPLOI	CONTRI- BUABLE SANS PER- SONNE À CHARGE	CONJOINTS						
		NOMBRE D'ENFANTS						
		0	1	2	3	5	8	
1500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.128	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.140	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.012	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.174	0.102	0.026	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.160	0.071	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.013	-0.031	-0.026	0.000	0.000	0.000	0.000
2500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.180	0.128	0.128	0.077	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.165	0.126	0.016	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.015	-0.002	-0.112	-0.077	0.000	0.000	0.000
3000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.204	0.174	0.142	0.128	0.128	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.186	0.147	0.151	0.070	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.018	-0.027	0.009	-0.058	-0.128	0.000	0.000
3500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.210	0.180	0.180	0.163	0.132	0.102	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.194	0.155	0.155	0.155	0.131	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.016	-0.025	-0.025	-0.008	-0.001	-0.102	0.000
4000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.194	0.204	0.186	0.180	0.180	0.128	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.207	0.168	0.171	0.174	0.175	0.117	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.013	-0.036	-0.015	-0.006	-0.005	-0.011	0.000
5000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.214	0.194	0.206	0.210	0.210	0.180	0.132
	IMPÔT PROPOSÉ	0.219	0.180	0.182	0.183	0.184	0.184	0.184
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.005	-0.014	-0.024	-0.027	-0.026	0.004	0.052
6500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.220	0.220	0.220	0.208	0.190	0.194	0.210
	IMPÔT PROPOSÉ	0.233	0.194	0.194	0.194	0.194	0.194	0.194
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.013	-0.026	-0.026	-0.014	0.004	0.000	-0.016
8000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.260	0.252	0.228	0.220	0.220	0.220	0.190
	IMPÔT PROPOSÉ	0.241	0.198	0.199	0.201	0.202	0.204	0.204
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.019	-0.054	-0.029	-0.019	-0.018	-0.016	0.014
10000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.300	0.292	0.268	0.260	0.260	0.260	0.220
	IMPÔT PROPOSÉ	0.258	0.206	0.208	0.209	0.211	0.213	0.213
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.042	-0.086	-0.060	-0.051	-0.049	-0.047	-0.007
12000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.350	0.340	0.310	0.300	0.300	0.300	0.260
	IMPÔT PROPOSÉ	0.275	0.216	0.219	0.222	0.225	0.231	0.233
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.075	-0.124	-0.091	-0.078	-0.075	-0.069	-0.027
15000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.400	0.400	0.400	0.400	0.400	0.350	0.350
	IMPÔT PROPOSÉ	0.291	0.233	0.236	0.241	0.245	0.253	0.262
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.109	-0.167	-0.164	-0.159	-0.155	-0.096	-0.088
20000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.450	0.450	0.450	0.450	0.450	0.450	0.450
	IMPÔT PROPOSÉ	0.320	0.270	0.272	0.278	0.283	0.295	0.310
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.130	-0.180	-0.178	-0.172	-0.167	-0.155	-0.140
25000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.450	0.450	0.450	0.450	0.450	0.450	0.450
	IMPÔT PROPOSÉ	0.350	0.310	0.312	0.318	0.323	0.335	0.350
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.100	-0.140	-0.138	-0.132	-0.127	-0.115	-0.100
30000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500
	IMPÔT PROPOSÉ	0.370	0.350	0.351	0.356	0.360	0.369	0.380
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.130	-0.150	-0.149	-0.144	-0.140	-0.131	-0.120
40000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500
	IMPÔT PROPOSÉ	0.390	0.380	0.382	0.388	0.393	0.405	0.420
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.110	-0.120	-0.118	-0.112	-0.107	-0.095	-0.080
50000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.550	0.550	0.550	0.550	0.550	0.550	0.550
	IMPÔT PROPOSÉ	0.420	0.420	0.421	0.424	0.427	0.432	0.440
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.130	-0.130	-0.129	-0.126	-0.123	-0.118	-0.110
70000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.600	0.600	0.600	0.600	0.600	0.600	0.600
	IMPÔT PROPOSÉ	0.460	0.460	0.460	0.460	0.460	0.460	0.460
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.140	-0.140	-0.140	-0.140	-0.140	-0.140	-0.140
100000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.650	0.650	0.650	0.650	0.650	0.650	0.650
	IMPÔT PROPOSÉ	0.490	0.490	0.490	0.492	0.493	0.496	0.500
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.160	-0.160	-0.160	-0.158	-0.157	-0.154	-0.150
200000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.700	0.700	0.700	0.700	0.700	0.700	0.700
	IMPÔT PROPOSÉ	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.200	-0.200	-0.200	-0.200	-0.200	-0.200	-0.200

Remarque: voir les hypothèses à l'appendice I.

TABLEAU I, 2-1
**VARIATIONS DES IMPÔTS EN VERTU DU RÉGIME PROPOSÉ POUR UNE UNITÉ FAMILIALE
 DONT 20 P. 100 DU REVENU EST GAGNÉ PAR LA FEMME**

REVENU BRUT D'EMPLOI		ÉTAT CIVIL DU CONTRIBUABLE					
		CONJOINTS					
		NOMBRE D'ENFANTS					
		0	1	2	3	5	8
1500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	0.	0.	0.	0.	0.	0.
2000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	0.	0.	0.	0.	0.	0.
2500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	19.	0.	0.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	36.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	17.	0.	0.	0.	0.	0.
3000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	83.	45.	6.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	99.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	16.	-45.	-6.	0.	0.	0.
3500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	157.	109.	70.	32.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	172.	4.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	15.	-105.	-70.	-32.	0.	0.
4000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	247.	193.	139.	96.	19.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	250.	81.	33.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	3.	-112.	-106.	-96.	-19.	0.
5000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	446.	383.	320.	265.	157.	32.
	IMPÔT PROPOSÉ	421.	254.	207.	160.	67.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-25.	-130.	-114.	-105.	-90.	-32.
6500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	758.	698.	641.	584.	462.	282.
	IMPÔT PROPOSÉ	698.	532.	487.	441.	350.	213.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-60.	-165.	-154.	-142.	-112.	-68.
8000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	1060.	994.	928.	862.	736.	563.
	IMPÔT PROPOSÉ	989.	823.	778.	732.	642.	507.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-71.	-171.	-150.	-130.	-94.	-56.
10000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	1499.	1421.	1343.	1265.	1133.	935.
	IMPÔT PROPOSÉ	1393.	1229.	1184.	1139.	1049.	917.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-106.	-193.	-159.	-126.	-84.	-18.
12000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	2004.	1914.	1828.	1750.	1594.	1360.
	IMPÔT PROPOSÉ	1817.	1653.	1608.	1564.	1476.	1347.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-187.	-261.	-220.	-186.	-118.	-13.
15000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	2877.	2772.	2667.	2562.	2382.	2112.
	IMPÔT PROPOSÉ	2507.	2344.	2302.	2259.	2173.	2048.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-370.	-428.	-365.	-303.	-209.	-64.
20000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	4629.	4509.	4389.	4269.	4029.	3669.
	IMPÔT PROPOSÉ	3828.	3668.	3627.	3587.	3506.	3385.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-800.	-841.	-762.	-682.	-523.	-284.
25000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	6616.	6481.	6346.	6211.	5941.	5336.
	IMPÔT PROPOSÉ	5356.	5199.	5161.	5123.	5048.	4936.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-1260.	-1282.	-1185.	-1088.	-893.	-600.
30000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	8633.	8498.	8363.	8228.	7958.	7553.
	IMPÔT PROPOSÉ	7084.	6930.	6895.	6860.	6790.	6687.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-1549.	-1568.	-1468.	-1368.	-1168.	-866.
40000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	13004.	12854.	12704.	12554.	12254.	11804.
	IMPÔT PROPOSÉ	10688.	10715.	10683.	10650.	10585.	10488.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-2136.	-2139.	-2021.	-1904.	-1669.	-1316.
50000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	17560.	17410.	17260.	17110.	16810.	16360.
	IMPÔT PROPOSÉ	15046.	14896.	14866.	14837.	14777.	14688.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-2514.	-2514.	-2394.	-2273.	-2033.	-1672.
70000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	27695.	27530.	27365.	27200.	26870.	26375.
	IMPÔT PROPOSÉ	24024.	23877.	23850.	23823.	23770.	23689.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-3671.	-3653.	-3515.	-3377.	-3100.	-2686.
100000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	44435.	44255.	44075.	43895.	43535.	42995.
	IMPÔT PROPOSÉ	38407.	38263.	38238.	38213.	38164.	38090.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-6028.	-5992.	-5837.	-5682.	-5371.	-4905.
200000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	107270.	107060.	106850.	106640.	106220.	105590.
	IMPÔT PROPOSÉ	88402.	88258.	88234.	88210.	88162.	88090.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-18868.	-18802.	-18616.	-18430.	-18058.	-17500.

Remarque: voir les hypothèses à l'appendice I.

TABLEAU I, 2-2

**TAUX MOYENS EFFECTIFS DE L'IMPÔT EN VERTU DU RÉGIME ACTUEL ET DU RÉGIME PROPOSÉ
POUR UNE UNITÉ FAMILIALE DONT 20 P. 100 DU REVENU EST GAGNÉ PAR LA FEMME**

REVENU BRUT D'EMPLOI		ÉTAT CIVIL DU CONTRIBUABLE					
		CONJOINTS					
		NOMBRE D'ENFANTS					
		0	1	2	3	5	8
1500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.008	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.014	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.007	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
3000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.028	0.015	0.002	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.033	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.005	-0.015	-0.002	0.000	0.000	0.000
3500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.045	0.031	0.020	0.009	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.049	0.001	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.004	-0.030	-0.020	-0.009	0.000	0.000
4000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.062	0.048	0.035	0.024	0.005	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.062	0.020	0.008	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.001	-0.028	-0.027	-0.024	-0.005	0.000
5000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.089	0.077	0.064	0.053	0.031	0.006
	IMPÔT PROPOSÉ	0.084	0.051	0.041	0.032	0.013	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.005	-0.026	-0.023	-0.021	-0.018	-0.006
6500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.117	0.107	0.099	0.090	0.071	0.043
	IMPÔT PROPOSÉ	0.107	0.082	0.075	0.068	0.054	0.033
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.009	-0.025	-0.024	-0.022	-0.017	-0.011
8000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.132	0.124	0.116	0.108	0.092	0.070
	IMPÔT PROPOSÉ	0.124	0.103	0.097	0.092	0.080	0.063
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.009	-0.021	-0.019	-0.016	-0.012	-0.007
10000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.150	0.142	0.134	0.127	0.113	0.094
	IMPÔT PROPOSÉ	0.139	0.123	0.118	0.114	0.105	0.092
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.011	-0.019	-0.016	-0.013	-0.008	-0.002
12000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.167	0.159	0.152	0.146	0.133	0.113
	IMPÔT PROPOSÉ	0.151	0.138	0.134	0.130	0.123	0.112
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.016	-0.022	-0.018	-0.015	-0.010	-0.001
15000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.192	0.185	0.178	0.171	0.159	0.141
	IMPÔT PROPOSÉ	0.167	0.156	0.153	0.151	0.145	0.137
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.025	-0.029	-0.024	-0.020	-0.014	-0.004
20000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.231	0.225	0.219	0.213	0.201	0.183
	IMPÔT PROPOSÉ	0.191	0.183	0.181	0.179	0.175	0.169
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.040	-0.042	-0.038	-0.034	-0.026	-0.014
25000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.265	0.259	0.254	0.248	0.238	0.221
	IMPÔT PROPOSÉ	0.214	0.208	0.206	0.205	0.202	0.197
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.050	-0.051	-0.047	-0.044	-0.036	-0.024
30000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.288	0.283	0.279	0.274	0.265	0.252
	IMPÔT PROPOSÉ	0.236	0.231	0.230	0.229	0.226	0.223
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.052	-0.052	-0.049	-0.046	-0.039	-0.029
40000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.325	0.321	0.318	0.314	0.306	0.295
	IMPÔT PROPOSÉ	0.272	0.268	0.267	0.266	0.265	0.262
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.053	-0.053	-0.051	-0.048	-0.042	-0.033
50000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.351	0.348	0.345	0.342	0.336	0.327
	IMPÔT PROPOSÉ	0.301	0.298	0.297	0.297	0.296	0.294
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.050	-0.050	-0.048	-0.045	-0.041	-0.033
70000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.396	0.393	0.391	0.389	0.384	0.377
	IMPÔT PROPOSÉ	0.343	0.341	0.341	0.340	0.340	0.338
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.052	-0.052	-0.050	-0.048	-0.044	-0.038
100000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.444	0.443	0.441	0.439	0.435	0.430
	IMPÔT PROPOSÉ	0.384	0.383	0.382	0.382	0.382	0.371
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.060	-0.060	-0.058	-0.057	-0.054	-0.049
200000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.536	0.535	0.534	0.533	0.531	0.528
	IMPÔT PROPOSÉ	0.442	0.441	0.441	0.441	0.441	0.440
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.094	-0.094	-0.093	-0.092	-0.090	-0.087

Remarque: voir les hypothèses à l'appendice I.

TABLEAU I, 2-3

**TAUX MARGINAUX EFFECTIFS DE L'IMPÔT EN VERTU DU RÉGIME ACTUEL ET DU RÉGIME PROPOSÉ
POUR UNE UNITÉ FAMILIALE DONT 20 P. 100 DU REVENU EST GAGNÉ PAR LA FEMME**

REVENU BRUT D'EMPLOI		ÉTAT CIVIL DU CONTRIBUABLE					
		CONJOINTS					
		NOMBRE D'ENFANTS					
		0	1	2	3	5	8
1500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.038	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.071	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.033	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.128	0.090	0.013	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.126	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.002	-0.090	-0.013	0.000	0.000	0.000
3000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.148	0.128	0.128	0.064	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.147	0.007	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.001	-0.121	-0.128	-0.064	0.000	0.000
3500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.180	0.168	0.137	0.128	0.038	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.155	0.155	0.066	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.025	-0.013	-0.072	-0.128	-0.038	0.000
4000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.189	0.180	0.180	0.158	0.128	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.168	0.171	0.174	0.145	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.021	-0.009	-0.006	-0.013	-0.128	0.000
5000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.204	0.210	0.210	0.195	0.180	0.128
	IMPÔT PROPOSÉ	0.180	0.182	0.183	0.184	0.184	0.041
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.024	-0.028	-0.027	-0.011	0.004	-0.087
6500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.202	0.190	0.178	0.178	0.194	0.176
	IMPÔT PROPOSÉ	0.194	0.194	0.194	0.194	0.194	0.194
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.008	0.004	0.016	0.016	0.000	0.018
8000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.202	0.202	0.202	0.202	0.190	0.182
	IMPÔT PROPOSÉ	0.198	0.199	0.201	0.202	0.204	0.204
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.004	-0.002	-0.001	0.001	0.014	0.022
10000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.238	0.238	0.238	0.238	0.206	0.206
	IMPÔT PROPOSÉ	0.206	0.208	0.209	0.211	0.213	0.213
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.031	-0.030	-0.028	-0.027	0.008	0.008
12000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.276	0.276	0.268	0.244	0.244	0.244
	IMPÔT PROPOSÉ	0.216	0.219	0.222	0.225	0.231	0.233
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.060	-0.057	-0.046	-0.019	-0.013	-0.011
15000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.316	0.316	0.316	0.316	0.276	0.276
	IMPÔT PROPOSÉ	0.233	0.236	0.241	0.245	0.253	0.262
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.083	-0.080	-0.075	-0.071	-0.022	-0.014
20000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.392	0.362	0.362	0.362	0.362	0.362
	IMPÔT PROPOSÉ	0.270	0.272	0.278	0.283	0.295	0.310
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.122	-0.090	-0.084	-0.079	-0.067	-0.052
25000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.398	0.398	0.398	0.398	0.398	0.398
	IMPÔT PROPOSÉ	0.310	0.312	0.318	0.323	0.335	0.350
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.088	-0.086	-0.080	-0.075	-0.063	-0.048
30000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.404	0.404	0.404	0.404	0.404	0.404
	IMPÔT PROPOSÉ	0.350	0.351	0.356	0.360	0.369	0.380
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.054	-0.053	-0.048	-0.044	-0.035	-0.024
40000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.452	0.452	0.452	0.452	0.452	0.452
	IMPÔT PROPOSÉ	0.380	0.382	0.388	0.393	0.405	0.420
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.072	-0.070	-0.064	-0.059	-0.047	-0.032
50000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.460	0.460	0.460	0.460	0.460	0.460
	IMPÔT PROPOSÉ	0.420	0.421	0.424	0.427	0.432	0.440
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.040	-0.039	-0.036	-0.033	-0.028	-0.020
70000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.520	0.520	0.520	0.520	0.520	0.520
	IMPÔT PROPOSÉ	0.460	0.460	0.460	0.460	0.460	0.460
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.060	-0.060	-0.060	-0.060	-0.060	-0.060
100000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.570	0.570	0.570	0.570	0.570	0.570
	IMPÔT PROPOSÉ	0.490	0.490	0.492	0.493	0.496	0.500
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.080	-0.080	-0.078	-0.077	-0.074	-0.070
200000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.660	0.660	0.660	0.660	0.660	0.660
	IMPÔT PROPOSÉ	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.160	-0.160	-0.160	-0.160	-0.160	-0.160

Remarque: voir les hypothèses à l'appendice I.

TABLEAU I, 3-1

**VARIATIONS DES IMPÔTS EN VERTU DU RÉGIME PROPOSÉ POUR UNE UNITÉ FAMILIALE
DONT 35 P. 100 DU REVENU EST GAGNÉ PAR LA FEMME**

REVENU BRUT D'EMPLOI		ÉTAT CIVIL DU CONTRIBUABLE					
		CONJOINTS					
		NOMBRE D'ENFANTS					
		0	1	2	3	5	8
1500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	0.	0.	0.	0.	0.	0.
2000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	0.	0.	0.	0.	0.	0.
2500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	19.	0.	0.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	36.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	17.	0.	0.	0.	0.	0.
3000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	83.	45.	6.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	99.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	16.	-45.	-6.	0.	0.	0.
3500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	173.	125.	86.	48.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	172.	4.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-1.	-121.	-86.	-48.	0.	0.
4000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	258.	204.	154.	115.	38.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	250.	81.	33.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-9.	-123.	-121.	-115.	-38.	0.
5000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	425.	366.	312.	258.	166.	51.
	IMPÔT PROPOSÉ	421.	254.	207.	160.	67.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-4.	-112.	-105.	-98.	-99.	-51.
6500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	705.	645.	582.	519.	404.	247.
	IMPÔT PROPOSÉ	698.	532.	487.	441.	350.	213.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-7.	-112.	-95.	-78.	-54.	-33.
8000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	988.	928.	871.	814.	692.	512.
	IMPÔT PROPOSÉ	989.	823.	778.	732.	642.	507.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	1.	-105.	-93.	-82.	-50.	-5.
10000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	1412.	1346.	1280.	1214.	1085.	908.
	IMPÔT PROPOSÉ	1393.	1229.	1184.	1139.	1049.	917.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-19.	-117.	-96.	-75.	-36.	9.
12000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	1871.	1793.	1715.	1645.	1513.	1315.
	IMPÔT PROPOSÉ	1817.	1653.	1608.	1564.	1476.	1347.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-54.	-140.	-107.	-81.	-37.	32.
15000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	2608.	2518.	2428.	2348.	2192.	1958.
	IMPÔT PROPOSÉ	2507.	2344.	2302.	2259.	2173.	2048.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-101.	-174.	-126.	-89.	-19.	90.
20000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	4063.	3958.	3853.	3748.	3538.	3248.
	IMPÔT PROPOSÉ	3828.	3668.	3627.	3587.	3506.	3385.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-235.	-290.	-226.	-161.	-32.	137.
25000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	5816.	5689.	5569.	5449.	5209.	4849.
	IMPÔT PROPOSÉ	5356.	5199.	5161.	5123.	5048.	4936.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-460.	-490.	-408.	-326.	-161.	87.
30000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	7790.	7655.	7520.	7385.	7115.	6710.
	IMPÔT PROPOSÉ	7084.	6930.	6895.	6860.	6790.	6687.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-706.	-725.	-625.	-525.	-325.	-23.
40000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	11955.	11820.	11685.	11550.	11280.	10875.
	IMPÔT PROPOSÉ	10868.	10715.	10683.	10650.	10585.	10488.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-1087.	-1105.	-1002.	-900.	-695.	-387.
50000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	16670.	16520.	16370.	16220.	15920.	15470.
	IMPÔT PROPOSÉ	15046.	14896.	14866.	14837.	14777.	14688.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-1624.	-1624.	-1504.	-1383.	-1143.	-782.
70000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	26540.	26375.	26210.	26045.	25715.	25220.
	IMPÔT PROPOSÉ	24024.	23877.	23850.	23823.	23770.	23689.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-2516.	-2498.	-2360.	-2222.	-1945.	-1531.
100000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	42630.	42450.	42270.	42090.	41730.	41190.
	IMPÔT PROPOSÉ	38407.	38263.	38238.	38213.	38164.	38090.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-4223.	-4187.	-4032.	-3877.	-3566.	-3100.
200000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	103160.	102950.	102740.	102530.	102110.	101480.
	IMPÔT PROPOSÉ	88402.	88258.	88234.	88210.	88162.	88090.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-14758.	-14692.	-14506.	-14320.	-13948.	-13390.

Remarque: voir les hypothèses à l'appendice I.

TABLEAU I, 3-2

**TAUX MOYENS EFFECTIFS DE L'IMPÔT EN VERTU DU RÉGIME ACTUEL ET DU RÉGIME PROPOSÉ
POUR UNE UNITÉ FAMILIALE DONT 35 P. 100 DU REVENU EST GAGNÉ PAR LA FEMME**

REVENU BRUT D'EMPLOI		ÉTAT CIVIL DU CONTRIBUABLE					
		CONJOINTS					
		NOMBRE D'ENFANTS					
		0	1	2	3	5	8
1500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.008	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.014	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.007	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
3000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.028	0.015	0.002	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.033	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.005	-0.015	-0.002	0.000	0.000	0.000
3500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.049	0.036	0.025	0.014	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.049	0.001	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.000	-0.035	-0.025	-0.014	0.000	0.000
4000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.065	0.051	0.038	0.029	0.010	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.062	0.020	0.008	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.002	-0.031	-0.030	-0.029	-0.010	0.000
5000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.085	0.073	0.062	0.052	0.033	0.010
	IMPÔT PROPOSÉ	0.084	0.051	0.041	0.032	0.013	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.001	-0.022	-0.021	-0.020	-0.020	-0.010
6500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.108	0.099	0.089	0.080	0.062	0.038
	IMPÔT PROPOSÉ	0.107	0.082	0.075	0.068	0.054	0.033
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.001	-0.017	-0.015	-0.012	-0.008	-0.005
8000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.123	0.116	0.109	0.102	0.086	0.064
	IMPÔT PROPOSÉ	0.124	0.103	0.097	0.092	0.080	0.063
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.000	-0.013	-0.012	-0.010	-0.006	-0.001
10000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.141	0.135	0.128	0.121	0.108	0.091
	IMPÔT PROPOSÉ	0.139	0.123	0.118	0.114	0.105	0.092
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.002	-0.012	-0.010	-0.008	-0.004	0.001
12000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.156	0.149	0.143	0.137	0.126	0.110
	IMPÔT PROPOSÉ	0.151	0.138	0.134	0.130	0.123	0.112
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.005	-0.012	-0.009	-0.007	-0.003	0.003
15000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.174	0.168	0.162	0.157	0.146	0.131
	IMPÔT PROPOSÉ	0.167	0.156	0.153	0.151	0.145	0.137
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.007	-0.012	-0.008	-0.006	-0.001	0.006
20000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.203	0.198	0.193	0.187	0.177	0.162
	IMPÔT PROPOSÉ	0.191	0.183	0.181	0.179	0.175	0.169
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.012	-0.015	-0.011	-0.008	-0.002	0.007
25000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.233	0.228	0.223	0.218	0.208	0.194
	IMPÔT PROPOSÉ	0.214	0.208	0.206	0.205	0.202	0.197
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.018	-0.020	-0.016	-0.013	-0.006	0.003
30000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.260	0.255	0.251	0.246	0.237	0.224
	IMPÔT PROPOSÉ	0.236	0.231	0.230	0.229	0.226	0.223
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.024	-0.024	-0.021	-0.017	-0.011	-0.001
40000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.299	0.295	0.292	0.289	0.282	0.272
	IMPÔT PROPOSÉ	0.272	0.268	0.267	0.266	0.265	0.262
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.027	-0.028	-0.025	-0.022	-0.017	-0.010
50000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.333	0.330	0.327	0.324	0.318	0.309
	IMPÔT PROPOSÉ	0.301	0.298	0.297	0.297	0.296	0.294
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.032	-0.032	-0.030	-0.028	-0.023	-0.016
70000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.379	0.377	0.374	0.372	0.367	0.360
	IMPÔT PROPOSÉ	0.343	0.341	0.341	0.340	0.340	0.338
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.036	-0.036	-0.034	-0.032	-0.028	-0.022
100000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.426	0.424	0.423	0.421	0.417	0.412
	IMPÔT PROPOSÉ	0.384	0.383	0.382	0.382	0.382	0.381
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.042	-0.042	-0.040	-0.039	-0.036	-0.031
200000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.516	0.515	0.514	0.513	0.511	0.507
	IMPÔT PROPOSÉ	0.442	0.441	0.441	0.441	0.441	0.440
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.074	-0.073	-0.073	-0.072	-0.070	-0.067

Remarque: voir les hypothèses à l'appendice I.

TABLEAU I, 3-3

**TAUX MARGINAUX EFFECTIFS DE L'IMPÔT EN VERTU DU RÉGIME ACTUEL ET DU RÉGIME PROPOSÉ
POUR UNE UNITÉ FAMILIALE DONT 35 P. 100 DU REVENU EST GAGNÉ PAR LA FEMME**

REVENU BRUT D'EMPLOI		ÉTAT CIVIL DU CONTRIBUABLE					
		CONJOINTS					
		NOMBRE D'ENFANTS					
		0	1	2	3	5	8
1500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.038	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.071	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.033	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.128	0.090	0.013	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.126	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.002	-0.090	-0.013	0.000	0.000	0.000
3000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.180	0.160	0.160	0.096	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.147	0.007	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.033	-0.153	-0.160	-0.096	0.000	0.000
3500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.171	0.159	0.134	0.134	0.077	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.155	0.155	0.066	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.016	-0.004	-0.069	-0.134	-0.077	0.000
4000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.162	0.162	0.155	0.129	0.128	0.006
	IMPÔT PROPOSÉ	0.168	0.171	0.174	0.145	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.006	0.009	0.018	0.016	-0.128	-0.006
5000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.181	0.172	0.162	0.162	0.131	0.128
	IMPÔT PROPOSÉ	0.180	0.182	0.183	0.184	0.184	0.041
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.001	0.009	0.021	0.022	0.053	-0.087
6500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.186	0.193	0.199	0.199	0.180	0.171
	IMPÔT PROPOSÉ	0.194	0.194	0.194	0.194	0.194	0.194
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.007	0.000	-0.005	-0.005	0.014	0.023
8000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.026	0.194	0.186	0.186	0.199	0.181
	IMPÔT PROPOSÉ	0.198	0.199	0.201	0.202	0.204	0.204
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.008	0.005	0.014	0.016	0.004	0.022
10000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.216	0.216	0.216	0.216	0.210	0.187
	IMPÔT PROPOSÉ	0.206	0.208	0.209	0.211	0.213	0.213
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.010	-0.009	-0.007	-0.006	0.003	0.027
12000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.235	0.235	0.235	0.219	0.209	0.209
	IMPÔT PROPOSÉ	0.216	0.219	0.222	0.225	0.231	0.233
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.019	-0.016	-0.013	0.006	0.021	0.023
15000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.272	0.272	0.272	0.252	0.246	0.246
	IMPÔT PROPOSÉ	0.233	0.236	0.241	0.245	0.253	0.262
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.039	-0.036	-0.031	-0.007	0.008	0.016
20000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.333	0.310	0.310	0.310	0.310	0.278
	IMPÔT PROPOSÉ	0.270	0.272	0.278	0.283	0.295	0.310
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.063	-0.039	-0.033	-0.027	-0.016	0.032
25000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.383	0.368	0.351	0.351	0.351	0.351
	IMPÔT PROPOSÉ	0.310	0.312	0.318	0.323	0.335	0.350
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.073	-0.057	-0.033	-0.028	-0.016	-0.001
30000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.397	0.397	0.397	0.397	0.397	0.397
	IMPÔT PROPOSÉ	0.350	0.351	0.356	0.360	0.369	0.380
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.047	-0.046	-0.042	-0.038	-0.029	-0.017
40000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.455	0.432	0.432	0.432	0.432	0.432
	IMPÔT PROPOSÉ	0.380	0.382	0.388	0.393	0.405	0.420
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.075	-0.051	-0.045	-0.039	-0.028	-0.012
50000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.482	0.482	0.482	0.482	0.482	0.482
	IMPÔT PROPOSÉ	0.420	0.421	0.424	0.427	0.432	0.440
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.063	-0.062	-0.059	-0.056	-0.050	-0.043
70000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.515	0.515	0.515	0.515	0.515	0.515
	IMPÔT PROPOSÉ	0.460	0.460	0.460	0.460	0.460	0.460
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.055	-0.055	-0.055	-0.055	-0.055	-0.055
100000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.565	0.565	0.565	0.565	0.565	0.565
	IMPÔT PROPOSÉ	0.490	0.490	0.492	0.493	0.496	0.500
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.075	-0.075	-0.073	-0.072	-0.069	-0.065
200000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.665	0.665	0.665	0.665	0.665	0.665
	IMPÔT PROPOSÉ	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.165	-0.165	-0.165	-0.165	-0.165	-0.165

Remarque: voir les hypothèses à l'appendice I.

TABLEAU I, 4-1

VARIATIONS DES IMPÔTS EN VERTU DU RÉGIME PROPOSÉ POUR UNE UNITÉ FAMILIALE
DONT 50 P. 100 DU REVENU EST GAGNÉ PAR LA FEMME

ÉTAT CIVIL DU CONTRIBUABLE

REVENU BRUT D'EMPLOI		CONJOINTS					
		NOMBRE D'ENFANTS					
		0	1	2	3	5	8
1500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	0.	0.	0.	0.	0.	0.
2000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	0.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	0.	0.	0.	0.	0.	0.
2500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	38.	19.	0.	0.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	36.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-3.	-19.	0.	0.	0.	0.
3000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	102.	64.	26.	13.	0.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	99.	0.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-4.	-64.	-26.	-13.	0.	0.
3500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	166.	128.	90.	51.	6.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	172.	4.	0.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	6.	-124.	-90.	-51.	-6.	0.
4000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	230.	192.	154.	115.	38.	0.
	IMPÔT PROPOSÉ	250.	81.	33.	0.	0.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	19.	-111.	-121.	-115.	-38.	0.
5000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	404.	350.	296.	250.	166.	51.
	IMPÔT PROPOSÉ	421.	254.	207.	160.	67.	0.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	17.	-96.	-89.	-90.	-99.	-51.
6500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	683.	624.	566.	512.	404.	245.
	IMPÔT PROPOSÉ	698.	532.	487.	441.	350.	213.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	15.	-92.	-79.	-71.	-54.	-32.
8000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	998.	935.	872.	809.	683.	512.
	IMPÔT PROPOSÉ	989.	823.	778.	732.	642.	507.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-9.	-112.	-94.	-77.	-41.	-5.
10000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	1382.	1325.	1268.	1211.	1085.	908.
	IMPÔT PROPOSÉ	1393.	1229.	1184.	1139.	1049.	917.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	12.	-96.	-84.	-72.	-36.	9.
12000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	1816.	1750.	1684.	1618.	1486.	1306.
	IMPÔT PROPOSÉ	1817.	1653.	1608.	1564.	1476.	1347.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	1.	-97.	-76.	-54.	-10.	41.
15000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	2508.	2430.	2352.	2282.	2146.	1948.
	IMPÔT PROPOSÉ	2507.	2344.	2302.	2259.	2173.	2048.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-1.	-86.	-50.	-23.	27.	100.
20000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	3880.	3790.	3700.	3610.	3430.	3184.
	IMPÔT PROPOSÉ	3828.	3668.	3627.	3587.	3506.	3385.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-52.	-122.	-73.	-23.	76.	201.
25000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	5520.	5415.	5310.	5205.	4995.	4680.
	IMPÔT PROPOSÉ	5356.	5199.	5161.	5123.	5048.	4936.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-164.	-216.	-149.	-82.	53.	256.
30000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	7460.	7340.	7220.	7100.	6860.	6500.
	IMPÔT PROPOSÉ	7084.	6930.	6895.	6860.	6790.	6687.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-376.	-410.	-325.	-240.	-70.	187.
40000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	11850.	11715.	11580.	11445.	11175.	10770.
	IMPÔT PROPOSÉ	10868.	10715.	10683.	10650.	10585.	10488.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-982.	-1000.	-897.	-795.	-590.	-282.
50000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	16350.	16215.	16080.	15945.	15675.	15270.
	IMPÔT PROPOSÉ	15046.	14896.	14866.	14837.	14777.	14688.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-1304.	-1319.	-1214.	-1108.	-898.	-582.
70000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	26240.	26090.	25940.	25790.	25490.	25040.
	IMPÔT PROPOSÉ	24024.	23877.	23850.	23823.	23770.	23689.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-2216.	-2213.	-2090.	-1967.	-1720.	-1351.
100000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	42130.	41965.	41800.	41635.	41305.	40810.
	IMPÔT PROPOSÉ	38407.	38263.	38238.	38213.	38164.	38090.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-3723.	-3702.	-3562.	-3422.	-3141.	-2720.
200000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	101910.	101715.	101520.	101325.	100935.	100350.
	IMPÔT PROPOSÉ	88402.	88258.	88234.	88210.	88162.	88090.
	AUGMENTATION OU DIMINUTION DE L'IMPÔT	-13508.	-13457.	-13286.	-13115.	-12773.	-12260.

Remarque: voir les hypothèses à l'appendice I.

TABLEAU I, 4-2

**TAUX MOYENS EFFECTIFS DE L'IMPÔT EN VERTU DU RÉGIME ACTUEL ET DU RÉGIME PROPOSÉ
POUR UNE UNITÉ FAMILIALE DONT 50 P. 100 DU REVENU EST GAGNÉ PAR LA FEMME**

REVENU BRUT D'EMPLOI		ÉTAT CIVIL DU CONTRIBUABLE					
		CONJOINTS					
		NOMBRE D'ENFANTS					
		0	1	2	3	5	8
1500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.015	0.008	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.014	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.001	-0.008	0.000	0.000	0.000	0.000
3000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.034	0.021	0.009	0.004	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.033	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.001	-0.021	-0.009	-0.004	0.000	0.000
3500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.048	0.037	0.026	0.015	0.002	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.049	0.001	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.002	-0.036	-0.026	-0.015	-0.002	0.000
4000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.058	0.048	0.038	0.029	0.010	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.062	0.020	0.008	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.005	-0.028	-0.030	-0.029	-0.010	0.000
5000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.081	0.070	0.059	0.050	0.033	0.010
	IMPÔT PROPOSÉ	0.084	0.051	0.041	0.032	0.013	0.000
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.003	-0.019	-0.018	-0.018	-0.020	-0.010
6500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.105	0.096	0.087	0.079	0.062	0.038
	IMPÔT PROPOSÉ	0.107	0.082	0.075	0.068	0.054	0.033
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.002	-0.014	-0.012	-0.011	-0.008	-0.005
8000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.125	0.117	0.109	0.101	0.085	0.064
	IMPÔT PROPOSÉ	0.124	0.103	0.097	0.092	0.080	0.063
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.001	-0.014	-0.012	-0.010	-0.005	-0.001
10000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.138	0.132	0.127	0.121	0.108	0.091
	IMPÔT PROPOSÉ	0.139	0.123	0.118	0.114	0.105	0.092
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.001	-0.010	-0.008	-0.007	-0.004	-0.001
12000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.151	0.146	0.140	0.135	0.124	0.109
	IMPÔT PROPOSÉ	0.151	0.138	0.134	0.130	0.123	0.112
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.000	-0.008	-0.006	-0.004	-0.001	0.003
15000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.167	0.162	0.157	0.152	0.143	0.130
	IMPÔT PROPOSÉ	0.167	0.156	0.153	0.151	0.145	0.137
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	0.000	-0.006	-0.003	-0.002	0.002	0.007
20000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.194	0.189	0.185	0.180	0.171	0.159
	IMPÔT PROPOSÉ	0.191	0.183	0.181	0.179	0.175	0.169
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.003	-0.006	-0.004	-0.001	0.004	0.010
25000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.221	0.217	0.212	0.208	0.200	0.187
	IMPÔT PROPOSÉ	0.214	0.208	0.206	0.205	0.202	0.197
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.007	-0.009	-0.006	-0.003	0.002	0.010
30000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.249	0.245	0.241	0.237	0.229	0.217
	IMPÔT PROPOSÉ	0.236	0.231	0.230	0.229	0.226	0.223
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.013	-0.014	-0.011	-0.008	-0.002	0.006
40000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.296	0.293	0.289	0.286	0.279	0.269
	IMPÔT PROPOSÉ	0.272	0.268	0.267	0.266	0.265	0.262
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.025	-0.025	-0.022	-0.020	-0.015	-0.007
50000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.327	0.324	0.322	0.319	0.313	0.305
	IMPÔT PROPOSÉ	0.301	0.298	0.297	0.297	0.296	0.294
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.026	-0.026	-0.024	-0.022	-0.018	-0.012
70000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.375	0.373	0.371	0.368	0.364	0.358
	IMPÔT PROPOSÉ	0.343	0.341	0.341	0.340	0.340	0.338
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.032	-0.032	-0.030	-0.028	-0.025	-0.019
100000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.421	0.420	0.418	0.416	0.413	0.408
	IMPÔT PROPOSÉ	0.384	0.383	0.382	0.382	0.382	0.381
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.037	-0.037	-0.036	-0.034	-0.031	-0.027
200000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.510	0.509	0.508	0.507	0.505	0.502
	IMPÔT PROPOSÉ	0.442	0.441	0.441	0.441	0.441	0.440
	VARIATIONS DU TAUX EFFECTIF	-0.068	-0.067	-0.066	-0.066	-0.064	-0.061

Remarque: voir les hypothèses à l'appendice I.

TABLEAU I, 4-3

**TAUX MARGINAUX EFFECTIFS DE L'IMPÔT EN VERTU DU RÉGIME ACTUEL ET DU RÉGIME PROPOSÉ
POUR UNE UNITÉ FAMILIALE DONT 50 P. 100 DU REVENU EST GAGNÉ PAR LA FEMME**

REVENU BRUT D'EMPLOI		ÉTAT CIVIL DU CONTRIBUABLE					
		CONJOINTS					
		NOMBRE D'ENFANTS					
		0	1	2	3	5	8
1500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
2000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.077	0.038	0.000	0.000	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.071	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.005	-0.038	0.000	0.000	0.000	0.000
2500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.128	0.090	0.051	0.026	0.000	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.126	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.002	-0.090	-0.051	-0.026	0.000	0.000
3000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.128	0.128	0.128	0.077	0.013	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.147	0.007	0.000	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.019	-0.121	-0.128	-0.077	-0.013	0.000
3500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.128	0.128	0.128	0.128	0.064	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.155	0.155	0.066	0.000	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.027	0.027	-0.062	-0.128	-0.064	0.000
4000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.167	0.148	0.128	0.128	0.128	0.000
	IMPÔT PROPOSÉ	0.168	0.171	0.174	0.145	0.000	0.000
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.001	0.023	0.046	0.017	-0.128	0.000
5000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.180	0.180	0.180	0.163	0.137	0.128
	IMPÔT PROPOSÉ	0.180	0.182	0.183	0.184	0.184	0.041
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.000	0.002	0.003	0.021	0.047	-0.087
6500	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.210	0.201	0.192	0.186	0.180	0.174
	IMPÔT PROPOSÉ	0.194	0.194	0.194	0.194	0.194	0.194
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.016	-0.007	0.002	0.008	0.014	0.020
8000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.198	0.204	0.204	0.204	0.210	0.180
	IMPÔT PROPOSÉ	0.198	0.199	0.201	0.202	0.204	0.204
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	0.000	-0.005	-0.003	-0.002	-0.006	0.024
10000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.208	0.199	0.190	0.190	0.209	0.188
	IMPÔT PROPOSÉ	0.206	0.208	0.209	0.211	0.213	0.213
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.002	0.009	0.019	0.021	0.004	0.025
12000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.220	0.220	0.220	0.220	0.220	0.190
	IMPÔT PROPOSÉ	0.216	0.219	0.222	0.225	0.231	0.233
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.004	-0.001	0.002	0.005	0.011	0.043
15000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.260	0.260	0.260	0.244	0.224	0.220
	IMPÔT PROPOSÉ	0.233	0.236	0.241	0.245	0.253	0.262
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.027	-0.024	-0.019	0.001	0.030	0.042
20000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.300	0.300	0.300	0.300	0.300	0.260
	IMPÔT PROPOSÉ	0.270	0.272	0.278	0.283	0.295	0.310
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.030	-0.028	-0.022	-0.017	-0.005	0.050
25000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.350	0.350	0.350	0.350	0.350	0.350
	IMPÔT PROPOSÉ	0.310	0.312	0.318	0.323	0.335	0.350
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.040	-0.038	-0.032	-0.027	-0.015	0.000
30000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.400	0.400	0.400	0.400	0.400	0.400
	IMPÔT PROPOSÉ	0.350	0.351	0.356	0.360	0.369	0.380
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.050	-0.049	-0.044	-0.040	-0.031	-0.020
40000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.450	0.450	0.450	0.450	0.450	0.450
	IMPÔT PROPOSÉ	0.380	0.382	0.388	0.393	0.405	0.420
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.070	-0.068	-0.062	-0.057	-0.045	-0.030
50000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.450	0.450	0.450	0.450	0.450	0.450
	IMPÔT PROPOSÉ	0.420	0.421	0.424	0.427	0.432	0.440
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.030	-0.029	-0.026	-0.023	-0.018	-0.010
70000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500
	IMPÔT PROPOSÉ	0.460	0.460	0.460	0.460	0.460	0.460
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.040	-0.040	-0.040	-0.040	-0.040	-0.040
100000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.550	0.550	0.550	0.550	0.550	0.550
	IMPÔT PROPOSÉ	0.490	0.490	0.492	0.493	0.496	0.500
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.060	-0.060	-0.058	-0.057	-0.054	-0.050
200000	IMPÔT ACTUEL (TAUX DE 1966)	0.650	0.650	0.650	0.650	0.650	0.650
	IMPÔT PROPOSÉ	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500	0.500
	VARIATIONS DU TAUX MARGINAL	-0.150	-0.150	-0.150	-0.150	-0.150	-0.150

Remarque: voir les hypothèses à l'appendice I.