



mccarthy
tetrault

Perspectives fiscales

Résumé de 2024 et aperçu de 2025

mccarthy
tetrault

Le présent document ne contient que des renseignements généraux et n'est pas destiné à fournir des conseils juridiques. Pour obtenir de plus amples renseignements, veuillez communiquer avec l'une de vos personnes-ressources chez McCarthy Tétrault.

Auteurs :

Matt Kraemer, Adam Unick, Sara Baxter, Dominic Bédard-Lapointe, Hubert Cadotte, Robert Celac, Giorgina Chum, Stephanie Dewey, Mike Dolson, Simon Douville, Daniel Downie, Cassandra Grenier, Erica Hennessey, Jeremy Ho, Micky Hoskin, Kabir Jamal, Almut MacDonald, Emma Murin, Al-Nawaz Nanji, Fred Purkey, Erich Schultze, Randy Schwartz, Suhaylah Sequeira et Jesse Waslowski



TABLE DES MATIÈRES

Perspectives fiscales : Résumé de 2024 et aperçu de 2025	01
Développements et perspectives en matière de législation de l'impôt sur le revenu	03
Développements et perspectives en matière de la taxe à la consommation	22
Développements et perspectives en matière de litiges et contentieux fiscaux	24

Perspectives fiscales : Résumé de 2024 et aperçu de 2025

Au cours des dernières années, le gouvernement du Canada (le « Gouvernement ») a activement poursuivi son engagement de réformes fiscales en présentant des propositions législatives, des avant-projets de loi et des modifications techniques à la législation fiscale canadienne portant sur un large éventail de mesures fiscales. Même si le rythme des propositions législatives annoncées par le Gouvernement a été plus lent en 2024 qu'en 2023, nous avons continué d'observer un flux régulier d'avant-projets de loi publiés par le ministère des Finances, de consultations avec les Canadiens sur des avant-projets de loi et, à certaines occasions, des avant-projets de loi révisés mettant en œuvre des propositions antérieures. Alors que nous entamons 2025, l'activité de 2024 semble déjà être dans l'ombre de la prorogation du Parlement annoncée le 6 janvier 2025.

L'année 2024 a vu l'adoption de deux importantes séries de mesures législatives qui avaient été déposées au Parlement à la fin de l'année 2023 faisant entrer en vigueur un grand nombre d'initiatives fiscales qu'avait annoncées

le Gouvernement au cours des dernières années. Bien que ces mesures législatives soient finalement entrées en vigueur, la communauté fiscale canadienne a continué de consacrer une grande partie de l'année 2024 à ces récentes modifications législatives afin d'être en mesure d'informer ses clients sur l'incidence de règles radicalement différentes de celles qui étaient en place il y a seulement quelques années.

Le 6 janvier 2025, le premier ministre Justin Trudeau a annoncé qu'il va démissionner de son poste de premier ministre et de chef du Parti libéral du Canada, et que la Gouverneure générale, Mary Simon, avait accepté sa demande de prorogation du Parlement jusqu'au 24 mars 2025. Sous réserve de certaines exceptions, la prorogation du Parlement signifie la fin de tous les travaux parlementaires. Ainsi, tout projet de loi déposé au Parlement et n'ayant pas reçu la sanction royale avant la prorogation est annulé et doit être réintroduit lors de la prochaine session parlementaire comme s'il n'avait jamais été déposé (à moins que la Chambre des communes



ne consente à l'unanimité à ce qu'il en soit autrement). La prorogation est également une source de grande incertitude à l'égard de toutes les propositions gouvernementales qui ont été annoncées ou pour lesquelles des avant-projets de loi ont été publiés avant que le Parlement ne soit prorogé.

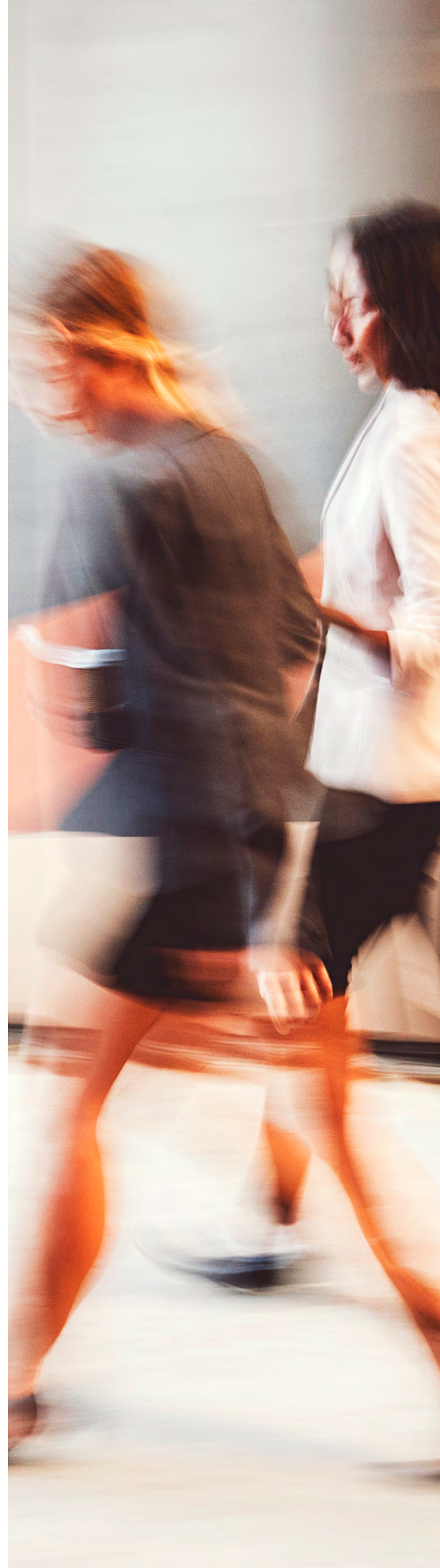
La prorogation du Parlement sème donc le doute quant à savoir si la proposition du Budget de 2024 d'augmenter le taux d'inclusion des gains en capital de 1/2 à 2/3 pour les gains en capital réalisés le ou après le 25 juin 2024 (et les propositions connexes) sera un jour déposée à nouveau et adoptée en tant que loi. L'introduction du crédit d'impôt à l'investissement pour l'électricité propre et du crédit d'impôt à l'investissement dans la chaîne d'approvisionnement des véhicules électriques ayant été proposée est elle aussi menacée. En outre, on peut se demander si les propositions visant à étendre les biens admissibles au crédit d'impôt à l'investissement dans les technologies propres, au crédit d'impôt à l'investissement pour la fabrication de technologies propres et au crédit d'impôt à l'investissement pour l'hydrogène propre seront retenues. À l'heure actuelle, on ne sait pas si ces propositions seront adoptées dans le cadre de la prochaine session du Parlement ou si elles auront un jour force de loi. Cette incertitude est d'autant plus grande que 2025 est une année d'élections fédérales au Canada et qu'il est possible qu'un parti différent de celui qui était au pouvoir au moment où ces propositions ont été introduites forme le prochain gouvernement. Nous avons inclus une discussion sur ces propositions ci-après.

Cet article donne un aperçu des principaux développements législatifs et judiciaires en matière de fiscalité canadienne en 2024, et se penche sur les importants changements en matière de fiscalité canadienne attendus pour 2025. Cet article ne se veut pas exhaustif, mais vise plutôt à mettre en évidence les développements que nous considérons comme les plus significatifs pour un grand nombre de nos clients. Cet article décrit les modifications fiscales proposées qui pourraient être touchées par la prorogation du Parlement et un éventuel changement de gouvernement (y compris celles mentionnées ci-dessus). Comme nous l'avons déjà indiqué, il existe actuellement une grande incertitude quant à l'adoption de ces mesures fiscales proposées et les contribuables canadiens y seront confrontés tout au long de 2025. Il sera donc important de suivre attentivement l'évolution de ces mesures proposées au fur et à mesure que l'année avance et que la situation au Parlement s'éclaircit.

Nos commentaires concernant les changements proposés au régime des gains en capital reflètent les changements indiqués dans l'avis de motion de voies et moyens déposé le 23 septembre 2024. L'annonce faite par le Gouvernement le 31 janvier 2025 de reporter, entre autres, la mise en œuvre de l'augmentation du taux d'inclusion des gains en capital au 1^{er} janvier 2026 modifierait ces propositions.

Notre analyse est divisée de la manière suivante :

- Développements et perspectives en matière de législation de l'impôt sur le revenu
- Développements et perspectives en matière de taxes à la consommation
- Développements et perspectives en matière de litiges et contentieux fiscaux



Développements et perspectives en matière de législation de l'impôt sur le revenu

Parmi le volume important de nouvelles propositions, d'avant-projets de loi et de textes législatifs déposés mettant en œuvre des propositions déjà annoncées se trouvent les éléments suivants¹ :

- Le 31 janvier 2024, le ministère des Finances a publié des documents de consultation sur la modernisation et l'amélioration, sans incidence sur les coûts, du Programme des encouragements fiscaux pour la recherche scientifique et le développement expérimental et la pertinence de créer un régime privilégié des brevets au Canada. Les consultations se sont déroulées du 31 janvier 2024 au 15 avril 2024.
- Le 22 février 2024, l'ARC a publié des directives administratives révisées concernant les arrangements préalables en matière de prix de transfert (les « APP »).
- Le 23 février 2024, le Cadre inclusif de l'Organisation de coopération et de développement économiques (l'« OCDE ») et du G20, sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (le « Cadre inclusif ») a publié un rapport sur le Pilier Un – Montant B, qui prévoit une approche simplifiée et rationalisée de l'application du principe de pleine concurrence. Ce rapport a été intégré aux *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*.
- Le 28 mars 2024, l'ARC a publié un communiqué de presse annonçant que les simples fiducies (*bare trusts*) ne seraient pas tenues de produire une déclaration T3, y compris l'Annexe 15 (*Renseignements sur la propriété effective d'une fiducie*), pour l'année d'imposition 2023, à moins d'une demande spécifique de la part de l'ARC à cet effet. La première date limite de production pour laquelle les nouvelles règles de déclaration des fiducies devaient s'appliquer aux simples fiducies aurait autrement été le 2 avril 2024.
- Le 16 avril 2024, le Gouvernement a publié le **budget fédéral 2024** (le « Budget de 2024 ») qui comprenait une proposition visant à augmenter le taux d'inclusion des gains en capital pour tous les contribuables (ainsi que des propositions connexes), des détails concernant le crédit d'impôt à l'investissement pour l'électricité propre (le « CII-EP ») et un nouveau crédit d'impôt à l'investissement dans la chaîne d'approvisionnement des véhicules électriques (le « CII-VE »), l'introduction de nouveaux pouvoirs élargis pour aider l'ARC à obtenir de l'information au cours des vérifications qu'elle effectue, des modifications additionnelles à l'impôt minimum de remplacement et plusieurs mesures visant à rendre le logement plus abordable. Le **Commentaire relatif au budget fédéral de 2024 de McCarthy Tétrault LLP** offre à cet égard une analyse plus détaillée.
- Le 25 avril 2024, l'OCDE a publié une version mise à jour et consolidée de ses commentaires (en anglais seulement) relatifs aux Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (les « Règles GloBE »).
- Le 30 avril 2024, le Gouvernement a déposé à la Chambre des communes le Projet de loi C-69, soit la *Loi n° 1 d'exécution du budget de 2024*. Le Projet de loi C-69 a introduit un certain nombre de mesures fiscales annoncées auparavant, dont, entre autres, la *Loi sur l'impôt minimum mondial* (la « LIMM »), des modifications à l'impôt minimum de remplacement, le programme de garantie de prêts pour les Autochtones, une modification de la définition d'« aide gouvernementale » pour tenir compte de l'affaire CAE inc. c. Canada (2022 CAF 178 confirmant la décision

1 Sauf indication contraire, toutes les références légales contenues dans le présent document renvoient à la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) (la « LIR »).



2021 CCI 57), le crédit d'impôt à l'investissement pour la fabrication de technologies propres (le « CII-FTP ») et le crédit d'impôt à l'investissement pour l'hydrogène propre (le « CII-HP »).

- Le 24 mai 2024, le ministère des Finances a publié des **notes explicatives** sur les propositions législatives relatives à la LImm.
- Le 10 juin 2024, la vice-première ministre et ministre des Finances a déposé un **avis de motion de voies et moyens** à la Chambre des communes comprenant des modifications à la LIR visant la mise en œuvre de l'augmentation du taux d'inclusion des gains en capital.
- Le 17 juin 2024, l'OCDE a publié sa quatrième série d'**instructions administratives** (en anglais seulement) concernant les Règles GloBE (les « Instructions de juin »). Ces instructions administratives devraient être intégrées aux commentaires sur le modèle de Règles GloBE qui ont été consolidées pour la dernière fois par l'OCDE le 30 avril 2024 (voir ci-dessus).
- Le 20 juin 2024, les projets de loi C-59 et C-69 ont reçu la sanction royale, de sorte que de nombreuses mesures fiscales importantes sont entrées en vigueur, notamment l'élargissement de la règle générale anti-évitement (la « RGAE »), les règles de restriction des dépenses excessives d'intérêts et de financement (les « RDEIF »), les règles relatives aux fiducies collectives des employés, le crédit d'impôt à l'investissement dans les technologies propres (le « CII-TP »), le crédit d'impôt à l'investissement pour le captage, l'utilisation et le stockage du carbone (le « CII-CUSC »), le CII-FTP, le CII-HP, les exigences relatives au salaire prévalant et à l'égard d'apprentis (les « Exigences en matière de main-d'œuvre ») applicables au CII-TP, au CII-CUSC, au CII-HP et au CII-EP, l'impôt sur les rachats de capitaux propres par des entités canadiennes cotées en bourse, les règles encadrant le transfert intergénérationnel d'entreprise, la déductibilité des dividendes reçus par les institutions financières, les règles relatives aux SPCC en substance, les mesures relatives aux stratagèmes d'évitement fiscal appelés dispositifs hybrides (les « règles sur les dispositifs hybrides ») et la *Loi sur la taxe sur les services numériques* (la « LTSN »).
- Le 25 juin 2024, l'augmentation du taux d'inclusion des gains en capital et les propositions connexes ont pris effet.
- Le 28 juin 2024, la LTSN est entrée en vigueur.
- Le 12 août 2024, le ministère des Finances a publié un avant-projet de loi portant sur un certain nombre de propositions annoncées auparavant (les « Propositions du 12 août »), dont un avant-projet de loi relatif au **taux d'inclusion des gains en capital**, des modifications proposées à la LImm, des modifications proposées à la LIR et à son Règlement relatif au **Budget de 2024 et d'autres propositions**, y compris le CII-EP, les pouvoirs de vérification élargis, des modifications à l'impôt minimum de remplacement, les règles relatives aux fiducies collectives des employés et des ajouts à l'article 160, ainsi que d'autres **modifications techniques**, y compris des précisions sur les règles de déclaration des simples fiducies.
- Le 15 août 2024, l'ARC a publié une mise à jour de ses **lignes directrices** sur les règles de divulgation obligatoire. Les lignes directrices de l'ARC sont appelées à continuer d'évoluer.
- Le 23 septembre 2024, la vice-première ministre et ministre des Finances a déposé un **avis de motion de voies et moyens** à la Chambre des communes comprenant un avant-projet de loi révisé pour mettre en œuvre l'augmentation du taux d'inclusion des gains en capital.
- Le 21 novembre 2024, le Gouvernement a publié un **document d'information** annonçant deux mois de congé de la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (la « TPS/TVH ») visant certains articles d'épicerie, les repas au restaurant et les produits essentiels des Fêtes (le « congé de TPS/TVH pour les Fêtes »).
- Le 16 décembre 2024, le Gouvernement a présenté l'**Énoncé économique de l'automne de 2024** (l'« Énoncé économique de l'automne ») à la Chambre des communes. Les mesures fiscales présentées dans l'Énoncé économique de l'automne comprenaient l'assouplissement des exigences relatives au report d'impôt à l'égard des dispositions d'actions déterminées de petite entreprise (les « actions DPE »), l'amélioration du programme d'incitatifs fiscaux pour la recherche scientifique et le développement expérimental (la « RS&DE »), une mise à jour significative de la conception et de la prestation de certains des crédits d'impôt à l'investissement dans l'économie propre, et le rétablissement de l'incitatif à l'investissement accéléré et les mesures de passation en charges immédiate.

AUGMENTATION DU TAUX D'INCLUSION DES GAINS EN CAPITAL ET AUGMENTATION DE L'EXONÉRATION CUMULATIVE DES GAINS EN CAPITAL

Dans le Budget de 2024, le Gouvernement a annoncé une proposition visant à augmenter le taux d'inclusion des gains en capital, pour le faire passer de 1/2 à 2/3, pour les gains en capital réalisés à compter du 25 juin 2024. Ces propositions ont été déposées à la Chambre des communes sous la forme d'un Avis de motion de voies et moyens le 23 septembre 2024 (les « Propositions relatives aux gains en capital »). Le présent résumé donne un aperçu des changements proposés au régime des gains en capital.

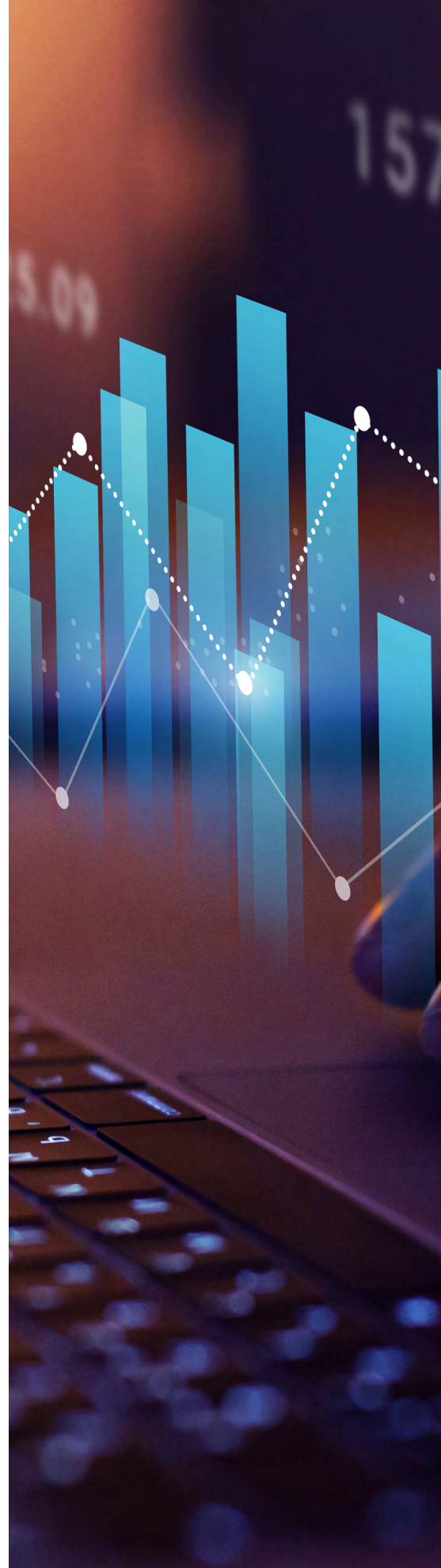
Taux d'inclusion

Il est proposé d'appliquer le taux d'inclusion majoré aux gains en capital réalisés par les sociétés ou les fiducies et aux gains en capital réalisés par des particuliers (soit directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une fiducie ou d'une société de personnes). Pour les particuliers, le taux d'inclusion inférieur de 1/2 continuera à s'appliquer à la première tranche de 250 000 \$ de gains en capital réalisés au cours d'une année d'imposition. Les pertes en capital nettes qui sont reportées prospectivement ou rétrospectivement seront généralement assujetties au taux d'inclusion applicable à l'année d'imposition au cours de laquelle les pertes sont déduites. Cela signifie que les pertes en capital réalisées avant le 25 juin 2024 pourront généralement compenser entièrement des gains en capital équivalents si elles sont reportées prospectivement et déduites au cours d'une année d'imposition se terminant après le 25 juin 2024. Les Propositions relatives aux gains en capital comprennent également des règles transitoires qui s'appliquent pour déterminer le taux d'inclusion applicable aux gains en capital et aux pertes en capital réalisés au cours d'une année d'imposition chevauchant le 25 juin 2024.

Les Propositions relatives aux gains en capital comprennent des modifications corrélatives à d'autres dispositions de la LIR, notamment celles concernant la déduction pour option d'achat d'actions accordées à des employés, le compte de dividendes en capital (le « CDC »), l'exonération cumulative des gains en capital et le calcul du surplus hybride, dont certaines sont examinées plus en détail ci-après. Le Gouvernement a également annoncé des incitatifs fiscaux limités pour certains contribuables, comme l'Incitatif aux entrepreneurs canadiens (abordé ci-après), qui sont conçus pour offrir un allègement fiscal aux entrepreneurs.

Exonération cumulative des gains en capital

Les Propositions relatives aux gains en capital font passer le total de l'exonération cumulative des gains en capital de 1 016 836 \$ à 1 250 000 \$ à l'égard des dispositions effectuées à compter du 25 juin 2024. Il est proposé que l'indexation de l'exonération cumulative des gains en capital reprenne à compter de 2026. Cette modification, associée à l'augmentation du taux d'inclusion, ferait passer la déduction cumulative maximale d'un particulier de 508 418 \$ (soit $1/2 \times 1\,016\,836$ \$) à 833 333 \$ (soit $2/3 \times 1\,250\,000$ \$). Si un particulier demande l'exonération cumulative des gains en capital relativement à un gain en capital réalisé à compter du 25 juin 2024 qui a été inclus dans le revenu au taux d'inclusion d'une demie (p. ex., au moyen des règles transitoires),



le montant de la déduction serait dans ces circonstances réduit pour refléter le taux d'inclusion inférieur.

Surplus hybride

Les Propositions relatives aux gains en capital introduisent deux nouveaux comptes de surplus hybrides dans le régime applicable aux sociétés étrangères affiliées : le « surplus hybride historique » et le « surplus hybride remplaçant ». Ces nouveaux comptes de surplus sont destinés à tenir compte des gains en capital réalisés dans le cadre du régime applicable aux sociétés étrangères affiliées qui ont été assujettis au taux d'inclusion de 1/2 et de 2/3, respectivement. Le « surplus hybride historique » tient généralement compte des gains et pertes en capital réalisés par des sociétés étrangères affiliées provenant de dispositions d'actions d'autres sociétés étrangères affiliées et de participations dans des sociétés de personnes qui sont des biens exclus, effectuées avant le 25 juin 2024, des dividendes reçus d'autres sociétés étrangères affiliées qui sont versés à partir des surplus hybrides de ces autres sociétés étrangères affiliées avant le 25 juin 2024, et des dividendes reçus d'autres sociétés étrangères affiliées qui sont versés à partir des surplus hybrides historiques de ces autres sociétés étrangères affiliées. Le « surplus hybride remplaçant » tient généralement compte des gains et des pertes en capital réalisés par des sociétés étrangères affiliées provenant de dispositions effectuées après le 24 juin 2024 d'actions d'autres sociétés étrangères affiliées et de participations dans des sociétés de personnes qui sont des biens exclus, ainsi que des dividendes reçus d'autres sociétés étrangères affiliées qui sont versés sur le surplus hybride remplaçant de ces autres sociétés étrangères affiliées. Les dividendes reçus par les sociétés résidant au Canada de sociétés étrangères affiliées qui sont versés à partir des surplus hybrides historiques sont généralement déductibles à un taux de 1/2, tandis que les dividendes qui sont versés à partir des surplus hybrides remplaçant sont généralement déductibles à un taux de 1/3.

Incitatif aux entrepreneurs canadiens

L'Incitatif aux entrepreneurs canadiens réduit le taux d'inclusion des gains en capital de 2/3 à 1/3 sur les dispositions effectuées par un particulier admissible d'« actions admissibles de petite entreprise » (autre qu'une « entreprise exclue »), jusqu'à une somme maximale à vie de 2 millions de dollars de gains en capital applicables. La limite de 2 millions de dollars de gains en capital serait mise en application progressivement sur une période de 5 ans, commençant à 400 000 dollars à compter du 1^{er} janvier 2025 et atteignant 2 millions de dollars

le 1^{er} janvier 2029. Pour bénéficier de cet incitatif, le particulier doit avoir détenu au moins 5 % des actions émises et en circulation (avec plein droit de vote en toutes circonstances) au cours des 24 mois précédant la disposition, et il doit avoir participé activement, de façon régulière, continue et importante, aux activités de l'entreprise pendant une période totale d'au moins trois ans avant la disposition.

PILIER DEUX — LIMM ET MISE À JOUR DES INSTRUCTIONS ADMINISTRATIVES CONCERNANT LES RÈGLES GLOBE DE L'OCDE

Les membres de l'OCDE et du Cadre inclusif ont confirmé leur intention d'aller de l'avant avec une solution reposant sur deux Piliers pour relever les défis soulevés par la numérisation de l'économie en octobre 2021. Le Pilier Un propose de réaffecter une partie des bénéfices des grandes entreprises multinationales (les « EMN ») aux marchés où elles ont des activités commerciales et réalisent des bénéfices, tandis que le Pilier Deux impose un impôt minimal mondial de 15 % aux EMN dont le résultat net comptable consolidé est égal ou supérieur à 750 millions €.

Adoption de la LIMM

Le 20 juin 2024, la LIMM a reçu la sanction royale dans le cadre du Projet de loi C-69, marquant ainsi une étape cruciale dans la mise en œuvre du Pilier Deux par le Canada. Telle qu'elle a été adoptée, la LIMM est essentiellement similaire à l'avant-projet de loi initialement publié par le ministère des Finances le 4 août 2023, avec certaines modifications, notamment pour tenir compte des instructions administratives ultérieures de l'OCDE. Les notes explicatives de la LIMM ont été publiées en mai 2024.

La LIMM comprend actuellement deux des trois mesures d'imposition prévues aux Règles GloBE : un impôt complémentaire minimum national (l'« ICMN ») (censé être un impôt complémentaire minimum national admissible aux fins des Règles GloBe) et une règle d'inclusion du revenu (la « RDIR »). Ces deux mesures s'appliquent aux années d'imposition commençant le ou après le 31 décembre 2023 :

- l'ICMN est un impôt complémentaire minimum national sur le revenu à faible taux d'imposition des entités canadiennes et des succursales des EMN, afin que ce revenu soit assujetti à un impôt minimum mondial de 15 %. L'ICMN vise à donner au Canada le premier droit d'imposer ce revenu;

- la RDIR exige qu’une entité mère pertinente située au Canada paie un impôt complémentaire sur sa part attribuable du revenu à faible taux d’imposition de ses filiales étrangères afin de porter le taux effectif d’imposition mondial sur ce revenu à 15 %.

La LImm comprend une règle d’interprétation essentiellement identique à celle proposée dans l’avant-projet de loi du 4 août 2023, qui prévoit que, sauf indication contraire du contexte, la LImm doit être interprétée de manière cohérente avec les Règles GloBe, les commentaires de l’OCDE sur les Règles GloBe et les autres instructions administratives relatives aux Règles GloBe approuvées par le Cadre inclusif et publiées par l’OCDE, tels que modifiés de temps à autre. Les notes explicatives de mai 2024 fournissent des renseignements supplémentaires sur la manière dont cette règle d’interprétation est censée être appliquée et suggèrent qu’un poids important soit accordé aux résultats prévus et à la politique des règles du Pilier Deux.

En outre, comme il était proposé dans l’avant-projet de loi du 4 août 2023, la LImm intègre la RGAE dans la LIR « avec les adaptations nécessaires ». Les notes explicatives de mai 2024 ne donnent pas d’indications supplémentaires sur la manière dont la RGAE est censée s’appliquer, ni sur la manière dont la double imposition potentielle doit être évitée, compte tenu du fait que la LImm fait partie d’un système mondial de règles.

Pour plus d’information concernant ces mesures, voir notre publication [Perspectives fiscales : Résumé de 2023 et aperçu de 2024 de McCarthy Tétrault](#).

Activité de l’OCDE

L’OCDE a publié quatre séries d’instructions administratives depuis la publication des Règles GloBe en 2021, dont les plus récentes ont été publiées en décembre 2023 et en juin 2024 :

- les instructions administratives de décembre 2023 comprennent, entre autres, des instructions supplémentaires sur l’application du régime de protection transitoire pour la déclaration pays par pays et un régime de protection des calculs simplifiés pour les entités non matérielles;
- les Instructions de juin comprennent des modifications concernant la détermination du résultat net comptable des entités intermédiaires et le traitement des actifs d’impôts différés, et permettent également aux juridictions participantes de choisir d’exclure certaines

entités de titrisation de l’imposition au titre d’un impôt complémentaire minimum national admissible ou de la RPII.

En avril 2024, l’OCDE a publié une version consolidée du Commentaire de l’OCDE qui intègre les instructions administratives publiées jusqu’en décembre 2023.

Modifications d’août 2024

Le 12 août 2024, le ministère des Finances a publié des propositions législatives préliminaires visant à modifier la LImm (les « Propositions relatives à la LImm »). Des notes explicatives relatives aux modifications proposées ont suivi peu après. Les Propositions relatives à la LImm contiennent des modifications visant à intégrer la règle relative aux profits insuffisamment imposés (la « RPII ») – soit la troisième mesure fiscale des Règles GloBE – dans la LImm, ainsi qu’à aligner la LImm sur les Instructions de juin.

La RPII

La RPII sert de filet de sécurité à la RDIR et vise à faire en sorte que les groupes d’EMN sont assujettis à un impôt complémentaire sur les bénéfices à faible taux d’imposition des entités constitutives qui n’ont pas d’entité mère pertinente dans une juridiction participante. La RPII permet aux autres juridictions participantes (c’est-à-dire le Canada) dans lesquels le groupe d’EMN est situé d’imposer un impôt complémentaire sur les revenus à faible taux d’imposition. La RPII s’appliquera aux exercices financiers commençant le 31 décembre 2024 ou après cette date.

Conformément à l’approche exposée dans les Règles GloBE, la partie du montant complémentaire RPII total du groupe d’EMN qui est attribuée au Canada doit être déterminée en fonction du nombre d’employés et de la valeur nette comptable des actifs corporels au Canada, par rapport au nombre d’employés et à la valeur nette comptable des actifs corporels dans toutes les juridictions de la RPII admissible.

Les Règles GloBE ne précisent pas comment l’impôt complémentaire imposé dans le cadre de la RPII doit être réparti entre les entités constitutives du groupe d’EMN situées dans une juridiction chargée de la mise en œuvre. Les Propositions relatives à la LImm répartissent la partie du montant complémentaire RPII des entités canadiennes qui est attribuée au Canada de manière proportionnelle entre ces entités, toujours en fonction des employés et des actifs corporels au Canada.

Conformément aux Règles GloBE, les Propositions relatives à la LIMM comprennent une exception à l'impôt de la RPIL pour les groupes d'EMN qui se trouvent dans la phase de démarrage des activités internationales, ainsi qu'un régime de protection transitoire d'une RPIL. Le régime de protection transitoire d'une RPIL peut faire l'objet d'un choix pour une année financière donnée commençant avant le 1^{er} janvier 2026 et se terminant avant le 31 décembre 2026 et exige que l'entité mère ultime du groupe d'EMN soit située dans une juridiction qui applique un taux d'imposition des sociétés d'au moins 20 %.

Autres modifications

Les Propositions relatives à la LIMM comprennent des modifications à la LIMM pour refléter les Instructions de juin, y compris l'adoption d'une exception, afin d'exclure certaines entités de titrisation de l'application de l'ICMN ou de la RPIL.

Les propositions relatives à la LIMM proposent également de modifier l'article 4.4 de la *Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu*, à compter du 1^{er} janvier 2024, afin de préciser que les conventions fiscales du Canada n'empêchent pas l'imposition sous le régime de la LIMM et n'obligent pas non plus le Canada à accorder un allègement à l'égard de l'impôt prélevé par d'autres pays conformément à leurs règles portant sur le Pilier Deux.

Règle d'assujettissement à l'impôt

En septembre 2023, le Cadre inclusif a achevé les négociations concernant la *Convention multilatérale destinée à faciliter la mise en œuvre de la règle d'assujettissement à l'impôt au titre du Pilier Deux* (l'« IM sur la RAI »). La règle d'assujettissement à l'impôt (la « RAI ») permettrait généralement à une juridiction de la source d'imposer un impôt sur certains paiements intragroupes (y compris les intérêts, redevances et frais de service) pour lesquels un allègement découlant d'un traité fiscal s'applique lorsque le revenu est imposé à un taux d'impôt sur le revenu des sociétés inférieur à 9 % dans la juridiction de résidence. Le 19 septembre 2024, neuf pays ont signé l'IM sur la RAI. Même si nous comprenons que le Canada a l'intention d'adopter la RAI, le Canada n'a pas encore signé l'IM sur la RAI, et les Propositions relatives à la LIMM ne comprennent incidemment pas de modifications visant la mise en œuvre de la RAI.

CRÉDITS D'IMPÔT À L'INVESTISSEMENT DANS L'ÉCONOMIE PROPRE

Au cours des dernières années, le Gouvernement a introduit les crédits d'impôt à l'investissement dans l'économie propre afin de promouvoir les investissements dans les technologies d'énergie propre au Canada.





Le Budget de 2024 a marqué une étape importante pour les crédits d'impôt à l'investissement dans l'économie propre, les projets de loi C-59 et C-69 recevant la sanction royale. Le Budget de 2024 a également introduit le nouveau CII-VE, des détails supplémentaires sur la mise en œuvre et la conception du CII-EP, et d'autres améliorations aux crédits d'impôt à l'investissement dans l'économie propre qui sont maintenant en vigueur. Les Propositions du 12 août comprenaient un avant-projet de loi très attendu concernant le CII-EP.

Projet de loi C-59 et Projet de loi C-69

Le 20 juin 2024, les projets de loi C-59 et C-69 ont reçu la sanction royale, adoptant la législation mettant en œuvre le CII-CUSC, le CII-TP, le CII-HP, le CII-FTP, ainsi que les Exigences en matière de main d'œuvre qu'un contribuable doit choisir de satisfaire afin de maximiser le taux applicable pour le CII-CUSC, le CII-TP, le CII-HP ou le CII-EP.

Crédit d'impôt à l'investissement dans la chaîne d'approvisionnement des véhicules électriques

Afin de soutenir les investissements dans l'industrie canadienne des véhicules électriques, le Budget de 2024 a introduit le CII-VE, un crédit d'impôt à l'investissement de 10 % applicable au coût des bâtiments utilisés dans les trois segments admissibles de la chaîne d'approvisionnement canadienne des véhicules électriques, à savoir 1) l'assemblage de véhicules électriques; 2) la production de batteries de véhicules électriques; et 3) la production de matériaux actifs de cathodes.

Le CII-VE serait offert à l'égard des biens acquis et prêts à être mis en service le 1^{er} janvier 2024 ou après. L'Énoncé économique de l'automne confirme que le CII-VE serait progressivement éliminé, avec un taux abaissé à 5 % pour les biens qui deviennent prêts à être mis en service en 2033 ou 2034, et qu'aucun crédit ne serait offert pour les biens qui deviennent prêts à être mis en service après 2034.

L'Énoncé économique de l'automne fournissait des détails supplémentaires sur les caractéristiques et la mise en œuvre du CII-VE et indiquait que les autres caractéristiques seraient généralement basées sur celles du CII-FTP, prévu à l'article 127.49.

Biens admissibles

Les biens admissibles au CII-VE comprendraient les bâtiments et les structures, y compris leurs composantes, décrits à l'alinéa q) de la catégorie 1 des déductions pour amortissement de l'annexe II du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. Les biens admissibles doivent être utilisés dans l'un des trois segments déterminés de la chaîne d'approvisionnement définis comme suit dans l'Énoncé économique de l'automne :

- l'assemblage de véhicules électriques, ce qui inclut l'assemblage final d'un véhicule entièrement électrique ou hybride rechargeable dont la capacité de la batterie est d'au moins 7 kWh;
- la production de batteries de véhicules électriques, qui comprend la fabrication de cellules ou de modules de batterie utilisés dans les groupes motopropulseurs des véhicules entièrement électriques ou hybrides rechargeables;
- la production de matériaux actifs de cathode, qui comprend la production de matériaux actifs de cathode qui servent de matière première pour la fabrication de cellules de batteries utilisées dans les groupes motopropulseurs de véhicules entièrement électriques ou hybrides rechargeables, mais exclut les activités de transformation préliminaire, comme celles qui pourraient généralement permettre à des biens d'être admissibles au CII-FTP.

Exigences en matière d'investissement

Tel qu'indiqué dans le Budget de 2024, pour être admissible au CII-VE, une société doit avoir investi dans, et réclamé le CII-FTP à l'égard de, chacun des trois segments admissibles. L'Énoncé économique de l'automne prévoit

que, pour satisfaire à cette exigence, une société ou un groupe lié duquel la société fait partie doit, selon le cas :

- acquérir au moins 100 millions de dollars en biens admissibles au CII-FTP qui sont devenus prêts à être mis en service dans chacun des trois segments;
- acquérir au moins 100 millions de dollars en biens admissibles au CII-FTP qui sont devenus prêts à être mis en service dans deux des trois segments, et détenir des actions d'une autre société non-liée, représentant au moins 10 % des droits de vote et 10 % de la valeur totale des actions de cette autre société, qui acquiert au moins 100 millions de dollars en biens admissibles au CII-FTP dans le segment déterminé restant.

Règles sur la récupération

Il est proposé que le CII-VE soit assujéti à des obligations de remboursement semblables aux règles actuelles sur la récupération établies pour le CII-FTP.

Crédit d'impôt à l'investissement pour l'électricité propre

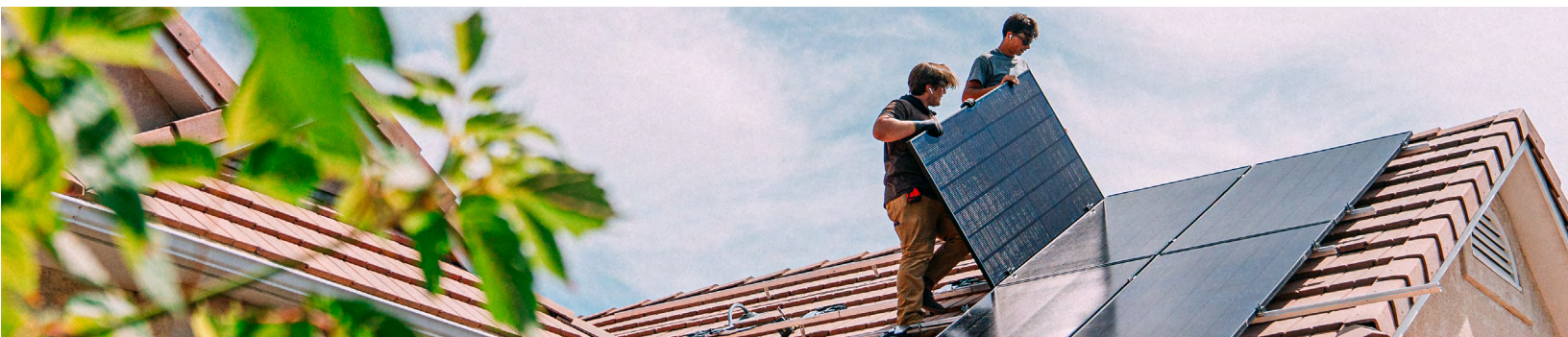
Annoncé dans le Budget de 2023, le CII-EP est un crédit d'impôt à l'investissement remboursable de 15 % applicable aux investissements dans des « biens pour l'électricité propre » (tels que définis au paragraphe 127.491(1)). L'objectif déclaré du CII-EP est « d'offrir un soutien général à la mise en œuvre de technologies d'électricité propre et d'accélérer les progrès vers un réseau d'électricité carboneutre à l'échelle du Canada ». Les Propositions du 12 août comprennent un avant-projet de loi mettant en œuvre le CII-EP. Le Budget de 2024 indiquait que le Gouvernement avait l'intention de déposer à la Chambre des communes un projet de loi adoptant le CII-EP à l'automne 2024. Cette date limite étant désormais dépassée, l'Énoncé économique de l'automne prévoit qu'un projet de loi adoptant le CII-EP devrait être déposé à la Chambre des communes « bientôt ».

Le CII-EP est disponible à compter du jour du Budget de 2024 pour les projets dont la construction a commencé le jour du Budget de 2023 ou après, et avant le 1^{er} janvier 2034.

Il existe un chevauchement important (bien qu'imparfait) entre les types de biens pouvant faire l'objet du CII-EP et du CII-TP. Notamment, sont admissibles au CII-EP, mais non au CII-TP, le « matériel d'énergie nucléaire », le « matériel d'énergie alimenté au gaz naturel admissible », le « matériel de transmission interprovinciale admissible » et les biens liés à l'hydroélectricité qui excèdent la limite de capacité théorique maximale de 50 mégawatts prévue au sous-alinéa d)(ii) de la catégorie 43.1.

La différence la plus importante entre le CII-EP et le CII-TP est que le CII-EP est disponible à la fois pour les sociétés canadiennes imposables et pour certaines entités exonérées d'impôt. Plus précisément, le CII-EP peut être demandé par les sociétés d'État provinciales désignées; les sociétés visées à l'alinéa 149(1)d.5) dont au moins 90 % des actions ou du capital appartiennent à une ou plusieurs municipalités du Canada ou à un « gouvernement autochtone » (au sens du paragraphe 241(10)) ou à un organisme gouvernemental autochtone similaire visé à l'alinéa 149(1)c); les sociétés visées à l'alinéa 149(1)d.6) dont l'ensemble des actions (sauf les actions conférant l'admissibilité aux postes d'administrateurs) appartiennent à une ou plusieurs municipalités du Canada ou à un « gouvernement autochtone » (au sens du paragraphe 241(10)) ou à un organisme gouvernemental autochtone similaire visé à l'alinéa 149(1)c); et les sociétés dont l'ensemble des actions (sauf les actions conférant l'admissibilité aux postes d'administrateurs) ou du capital appartiennent à une ou plusieurs des entités susmentionnées, excluant les sociétés canadiennes imposables.

Est également admissible au CII-EP une société de gestion de pensions à laquelle s'applique l'alinéa 149(1)o.2) ou une fiducie dont, au moment pertinent, chaque bénéficiaire est une société de gestion de pensions visée à l'alinéa 149(1)o.2),



qui est un commanditaire d'une société de personnes et dont la seule activité consiste à détenir des participations dans la société de personnes.

Les Propositions du 12 août comprennent un avant-projet de loi précisant que, lorsqu'une société de personnes acquiert un bien admissible à la fois au CII-EP et au CII-TP, un associé pourra réclamer sa part raisonnable de l'un ou l'autre des crédits auxquels il a droit (mais non les deux crédits pour le même bien). Par exemple, si une société de personnes dont la moitié des parts sont détenues par une société exonérée d'impôt et l'autre moitié par une société canadienne imposable engage des dépenses pour acquérir un bien admissible au CII-EP et au CII-TP (et que les Exigences en matière de main-d'œuvre sont respectées), la société exonérée d'impôt devrait avoir le droit de réclamer un crédit égal à sa part raisonnable du CII-EP de 15 % auquel la société de personnes aurait droit si elle était une entité admissible aux fins du CII-EP et la société canadienne imposable devrait avoir le droit de demander un crédit égal à sa part raisonnable du CII-TP de 30 % auquel la société de personnes aurait droit si elle était un contribuable admissible aux fins du CII-TP.

Si une entité admissible ne fait pas le choix pas de satisfaire aux Exigences en matière de main-d'œuvre, le montant du CII-EP est réduit de 10 %. Notre examen détaillé des Exigences en matière de main-d'œuvre est disponible [ici](#) (en anglais seulement). Celui-ci fait état des pénalités et des conséquences pour un demandeur qui fait le choix de satisfaire aux Exigences en matière de main-d'œuvre, mais qui n'y parvient pas. Nous vous y référons pour un résumé de ces conséquences.

CII-EP pour les gouvernements provinciaux et territoriaux

Le Budget de 2023 comprenait la déclaration suivante concernant les conditions qui devraient être remplies pour bénéficier du crédit :

« Pour avoir droit au crédit d'impôt dans chaque province et territoire, il faudra satisfaire à d'autres exigences. Une autorité compétente devra notamment s'engager à voir à ce que le financement fédéral soit utilisé pour réduire le montant des factures d'électricité, et à se doter d'un secteur de l'électricité carboneutre d'ici 2035. »

Cette déclaration a suscité une grande incertitude, car il n'était pas évident, à l'époque, que ces conditions ne s'appliqueraient qu'aux sociétés d'État provinciales et territoriales, ni ce qui serait précisément requis pour respecter ces conditions.

Le Budget de 2024 a indiqué que les sociétés d'État provinciales et territoriales ne pourraient demander le CII-EP qu'à l'égard des investissements réalisés dans des biens admissibles situés dans des juridictions désignées. Dans l'Énoncé économique de l'automne, le Gouvernement précise les conditions proposées qui doivent être rencontrées par les gouvernements provinciaux et territoriaux pour qu'une juridiction puisse être considérée comme désignée aux fins d'une demande de CII-EP par une société d'État provinciale ou territoriale, ainsi que les exigences de déclaration que celle-ci doit satisfaire pour réclamer le crédit. Pour plus d'information sur les conditions proposées et les exigences de déclaration, veuillez vous reporter à notre [examen détaillé](#) (en anglais seulement) des mesures de crédit d'impôt à l'investissement dans l'économie propre annoncées dans l'Énoncé économique de l'automne.



Élargissement de l'admissibilité au CII-EP pour la Banque de l'infrastructure du Canada

L'Énoncé économique de l'automne propose d'élargir l'admissibilité au CII-EP pour inclure la Banque de l'infrastructure du Canada comme entité admissible aux fins du CII-EP.

Selon les Propositions du 12 août, aux fins du CII-EP, le coût en capital pour une entité admissible d'un bien pour l'électricité propre est réduit du montant de toute aide gouvernementale ou de toute aide non gouvernementale reçu par l'entité admissible pendant ou avant l'année d'imposition au cours de laquelle le bien a été acquis. L'Énoncé économique de l'automne propose d'instaurer une exception, de sorte que le financement octroyé par la Banque de l'infrastructure du Canada ne réduise pas le coût en capital d'un bien pour l'électricité propre aux fins du calcul du CII-EP.

L'Énoncé économique de l'automne propose que les mesures relatives à la Banque de l'infrastructure du Canada et au CII-EP s'appliquent aux biens admissibles pour l'électricité propre qui sont acquis et deviennent prêts à être mis en service à compter du 16 décembre 2024.

Choix de modifications proposées aux crédits d'impôt à l'investissement dans l'économie propre

Projets polymétalliques

Le Budget de 2024 proposait de modifier le CII-FTP afin d'élargir l'admissibilité à ce crédit aux entreprises engagées dans des projets polymétalliques. Les Propositions du 12 août comprennent un avant-projet de loi mettant en œuvre cette proposition en modifiant la définition d'« utilisation pour la FTP » du paragraphe 127.49(1) en remplaçant l'exigence de produire « en totalité ou presque des matériaux admissibles » (généralement 90 % ou plus) par le critère « produire **principalement** des matériaux admissibles » qui sera mesuré en fonction de la juste valeur marchande de tous les extrants commerciaux pertinents pour le CII-FTP du contribuable. Le Budget de 2024 indique que le terme « principalement » correspond généralement à un seuil égal ou supérieur à 50 %; toutefois, les notes explicatives accompagnant les Propositions du 12 août ne précisent pas le sens du terme « principalement ».

Pour étayer une demande de CII-FTP au titre d'un projet polymétallique, un contribuable doit soumettre à l'ARC une attestation délivrée par un ingénieur ou un géoscientifique professionnel qualifié sans lien de dépendance, et ce pour chaque site minier ou site de forage pertinent. Si un

contribuable ne soumet pas une telle attestation, son CII-FTP au titre d'un projet polymétallique est réputé nul.

Admissibilité pour les déchets de biomasse

Les Propositions du 12 août comprennent également un avant-projet de loi reflétant les propositions de l'Énoncé économique de l'automne 2023 visant à élargir les biens admissibles au CII-TP pour soutenir la production d'électricité, de chaleur ou à la fois d'électricité et de chaleur à partir de déchets de biomasse comprenant des « déchets déterminés » au sens du paragraphe 1104(13) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. Les systèmes admissibles visés :

- doivent consommer du matériel dont la totalité ou la presque totalité du contenu énergétique (exprimé en fonction de son pouvoir calorifique supérieur) provient de déchets déterminés, selon une consommation établie sur une base annuelle;
- ne doivent pas utiliser un combustible dont la production ne fait pas partie intégrante du système (même s'il est produit à partir de déchets déterminés);
- ne doivent pas excéder un rendement thermique de 11 000 unités thermiques britanniques par kilowattheure.

Les Propositions du 12 août incorporent également la proposition de l'Énoncé économique de l'automne 2023 visant à modifier le paragraphe 1104(17) du *Règlement de l'impôt sur le revenu* afin de préciser que les biens qui seraient autrement admissibles à l'inclusion sous la catégorie 43.1 ou 43.2 ne seront réputés non admissibles dans la seule mesure où il y a non-conformité substantielle aux exigences des lois et des règlements environnementaux au moment où le bien devient prêt à être mis en service.

Travaux préliminaires

Les Propositions du 12 août introduisent une nouvelle réduction du coût en capital des biens de technologie propre pour tout montant se rapportant à une dépense engagée pour des travaux préliminaires (la « Réduction pour travaux préliminaires »). Cette réduction s'applique également au coût en capital d'un bien pour l'électricité propre.

La définition proposée du terme « travaux préliminaires » s'entend d'activités préalables à l'acquisition, à la construction, à la fabrication ou à l'installation, par un contribuable ou pour son compte, d'un bien, comprend, notamment :



- l'obtention de droits d'accès à l'emplacement des travaux ou des permis ou des autorisations réglementaires (incluant des évaluations environnementales);
- la réalisation de travaux préliminaires de conception ou d'ingénierie, notamment les études initiales d'ingénierie et de conception, ou des études d'ingénierie des procédés pour les travaux, y compris (i) la collecte et l'analyse de données de données concernant l'emplacement des travaux, (ii) l'établissement des bilans énergétiques, massiques et hydriques et du bilan en matière de ventilation, (iii) les simulations et l'analyse relatives à l'efficacité et au coût des modèles proposés dans l'étude technique, (iv) la sélection du modèle optimal, et (v) des études de faisabilité ou de préfaisabilité;
- le nettoyage ou l'excavation des terrains;
- la construction d'une route d'accès temporaire menant à l'emplacement des travaux;
- le forage d'un puits.

Bien que des dispositions analogues à celles de la Réduction pour travaux préliminaires aient été proposées pour leur application au CII-CUSC et au CII-HP depuis la publication par le ministère des Finances de l'avant-projet de loi initial relatif à ces crédits, cette réduction du coût en capital des biens admissibles au CII-TP et au CII-EP n'a pas été proposée avant les Propositions du 12 août. Malgré cela, il est proposé que la définition de la Réduction pour travaux préliminaires s'applique rétroactivement à la date d'entrée en vigueur initiale du CII-TP et du CII-EP. Elle doit donc être prise en compte dans l'établissement du coût en capital des biens de technologie propre et des biens pour l'électricité propre pour tout projet faisant l'objet d'une demande de CII-TP ou de CII-EP, le cas échéant.

Élargissement de l'admissibilité au CII-HP pour les projets de pyrolyse du méthane

À l'heure actuelle, les modes de production d'hydrogène admissibles pour les fins du CII-HP incluent l'hydrogène

produit à partir de l'électrolyse de l'eau, ou du réformage ou de l'oxydation partielle du gaz naturel ou d'autres hydrocarbures admissibles (pourvu que les émissions soient atténuées au moyen du captage, de l'utilisation et du stockage du carbone).

L'Énoncé économique de l'automne propose de rendre admissible au CII-HP les projets qui produisent de l'hydrogène à partir de la pyrolyse du méthane et d'autres hydrocarbures admissibles. Les caractéristiques conceptuelles actuelles du crédit d'impôt à l'investissement pour l'hydrogène propre s'appliqueraient de façon générale à ces projets, sous réserve de certaines modifications. L'Énoncé économique de l'automne indique que le Gouvernement continuera à examiner l'admissibilité d'autres modes de production d'hydrogène à faible intensité carbonique.

Pour plus d'information sur l'extension proposée du CII-HP, veuillez vous reporter à notre [examen détaillé](#) (en anglais seulement) des mesures de crédit d'impôt à l'investissement dans l'économie propre annoncées dans l'Énoncé économique de l'automne.

RÈGLES DE DÉCLARATION DES FIDUCIES ET PROPOSITIONS DU 12 AOÛT VISANT LES SIMPLES FIDUCIES

Annoncées pour la première fois dans le Budget 2018, les règles accrues en matière de déclaration des fiducies ont été adoptées par le Projet de loi C-32 et sont entrées en vigueur le 15 décembre 2022 (les « Règles du Projet de loi C-32 »).

En vertu des Règles du Projet de loi C-32, la plupart des fiducies étaient tenues de produire annuellement un formulaire T3, « Déclaration de renseignements et de revenus des fiducies » (la « déclaration T3 ») et la nouvelle Annexe 15, « Renseignements sur la propriété effective d'une fiducie » (l'« Annexe 15 »), pour chacune de leurs années d'imposition se terminant après le 31 décembre 2023. L'Annexe 15 exigeait la fourniture de renseignements sur les entités déclarables, incluant les

fiduciaires, les bénéficiaires et les auteurs de la fiducie, ainsi que les personnes détenant le contrôle (p. ex. un protecteur), sous réserve d'exceptions limitées. L'une des principales modifications apportées par les Règles du Projet de loi C-32 était que la plupart des simples fiducies étaient assujetties à ces exigences accrues de déclaration.

Dans la période précédant la première date limite de production des premières déclarations T3 comprenant l'Annexe 15 en vertu des Règles du Projet de loi C-32, soit le 30 mars 2024, de nombreux énoncés administratifs ont été publiés par l'ARC et une importante couverture médiatique a eu lieu à ce sujet, car les contribuables et la communauté fiscale trouvaient que les exigences et les pénalités pour les fiducies simples étaient floues et onéreuses. Le 12 mars 2024, l'ARC a annoncé qu'elle renoncerait à la pénalité pour production tardive prévue au paragraphe 162(7) pour l'année d'imposition 2023 à l'égard des déclarations T3 produites en retard, y compris l'Annexe 15, sauf en cas de faute lourde. Puis, le 28 mars 2024, quelques jours seulement avant la date limite de production, l'ARC a annoncé qu'elle n'exigerait pas que les simples fiducies produisent une déclaration T3, y compris l'Annexe 15, pour l'année d'imposition 2023, à moins que l'ARC ne le demande directement.

Les Propositions du 12 août comprennent des modifications proposées aux règles de déclaration des fiducies (les « Règles révisées de déclaration des fiducies d'août 2024 »). Les Règles révisées de déclaration des fiducies d'août 2024 comprennent des modifications visant à définir plus clairement les accords de propriété effective assujettis aux règles de déclaration, à ajouter ou à élargir les exceptions aux exigences accrues en matière de déclaration et à préciser les exigences de déclaration supplémentaires de l'Annexe 15, comme il est indiqué plus en détail ci-après.

Tout d'abord, les Règles révisées de déclaration des fiducies d'août 2024 proposent d'abroger le paragraphe 150(1.3) tel qu'il existe, applicable aux années d'imposition se terminant après le 30 décembre 2024, de sorte que les simples fiducies ne seraient pas tenues de produire la déclaration T3, y compris l'Annexe 15, pour l'année d'imposition 2024. Le 29 octobre 2024, l'ARC a confirmé qu'elle n'exigera pas que les simples fiducies produisent des déclarations T3, y compris l'Annexe 15, pour l'année d'imposition 2024, à moins que l'ARC ne demande directement que ces déclarations soient produites.

Pour les années d'imposition se terminant après le 30 décembre 2025, les simples fiducies ne seraient assujetties aux exigences de déclaration des fiducies que si elles sont réputées être des fiducies expresses en vertu du paragraphe 150(1.3) tel que proposé.

Le paragraphe 150(1.3) proposé prévoit qu'une fiducie expresse est réputée comprendre un arrangement dans le cadre duquel, à la fois :

- une ou plusieurs personnes (appelées « propriétaire légal ») ont la propriété de common law du bien qui est détenu pour l'usage ou l'avantage d'une ou plusieurs personnes ou sociétés de personnes;
- il est raisonnable de considérer que le propriétaire légal agit en qualité de mandataire des personnes ou sociétés de personnes ayant le droit d'usage ou bénéficiant du bien.



Dans le cadre de cet arrangement, chaque personne qui est un propriétaire légal est réputée être un fiduciaire de la fiducie, et chaque personne ou société de personnes ayant le droit d'usage ou bénéficiant du bien aux termes de cet arrangement est réputée être un bénéficiaire de la fiducie.

La règle qui répute l'existence d'une fiducie expresse énoncée au paragraphe 150(1.3) proposé est assujettie à un certain nombre d'exceptions énoncées aux alinéas 150(1.31)a) à g) proposés. Les exceptions comprennent les arrangements dans le cadre desquels, selon le cas :

- chaque propriétaire légal du bien est également un bénéficiaire réputé;
- un associé (sauf un commanditaire) d'une société de personnes détient le bien tout au long de l'année uniquement pour l'usage ou l'avantage de la société de personnes et les associés de celle-ci sont tenus de produire un T5013 « État des revenus d'une société de personnes »;
- le bien visé par l'arrangement est un « avoir minier canadien » détenu pour l'avantage de sociétés cotées en bourse, ou de leurs filiales;
- le bien est détenu uniquement pour l'usage ou l'avantage d'une personne exemptée d'impôt visée au paragraphe 149(1), chaque propriétaire légal est une personne visée au paragraphe 149(1) et le bien est constitué uniquement de fonds ayant été obtenus de la Couronne.

Deuxièmement, une fiducie qui est spécifiquement énumérée au paragraphe 150(1.2) n'est pas tenue de produire l'Annexe 15. Les Propositions du 12 août élargissent les exceptions prévues au paragraphe 150(1.2) pour certaines « petites fiducies » et certains comptes en fiducie réglementés et introduisent de nouvelles exceptions pour les « parties liées » et les fiducies prévues par la loi, applicables aux années d'imposition se terminant après le 30 décembre 2024. De façon simplifiée :

- l'alinéa 150(1.2)b) prévoit une exception pour une fiducie qui détient des actifs dont la juste valeur marchande totale est inférieure à 50 000 \$ tout au long de l'année, si les seuls actifs détenus par la fiducie correspondent à certains actifs prescrits à cet alinéa. Il est proposé de supprimer l'exigence relative aux actifs prescrits;
- l'alinéa 150(1.2)c) prévoit une exception pour une fiducie qui est tenue, selon les règles pertinentes de

conduite professionnelle ou des lois du Canada ou d'une province, de détenir des fonds pour une activité réglementée, sauf si la fiducie est utilisée comme une fiducie distincte pour un ou plusieurs clients donnés. Il est proposé de modifier cet alinéa pour l'étendre aux fiducies distinctes dont les seuls actifs détenus tout au long de l'année sont des espèces d'une valeur qui n'excède pas 250 000 \$;

- l'alinéa 150(1.2)b.1) proposé introduit une exception lorsque chaque bénéficiaire et fiduciaire de la fiducie est un particulier, et que chaque bénéficiaire est lié à chaque fiduciaire de la fiducie. La juste valeur marchande totale des biens de la fiducie ne peut excéder 250 000 \$ tout au long de l'année et la fiducie ne peut détenir que certains actifs prescrits à cet alinéa;
- l'alinéa 150(1.2)q) proposé introduit une exception pour une fiducie établie pour se conformer à une disposition législative fédérale ou provinciale selon laquelle le fiduciaire doit détenir des biens dans la fiducie à une fin déterminée, comme les syndicats de faillite ou les tuteurs provinciaux.

Enfin, les Propositions du 12 août proposent de préciser les exigences de déclaration supplémentaires de l'Annexe 15, applicables aux années d'imposition se terminant après le 30 décembre 2024. En particulier, il est proposé de modifier le paragraphe 204.2(1) du *Règlement de l'impôt sur le revenu* afin d'inclure une société de personnes qui est un fiduciaire, un bénéficiaire ou un constituant de la fiducie dans le champ des entités déclarables, et le nouveau paragraphe 204.2(3) du *Règlement de l'impôt sur le revenu* est ajouté pour définir le terme « constituant » pour l'application du paragraphe 204.2(1) du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (remplaçant du même coup le terme « auteur »).

À la suite de la publication des Règles révisées de déclaration des fiducies d'août 2024, le ministère des Finances a tenu un processus de consultation et a demandé aux parties intéressées de lui faire part de leurs commentaires sur les nouvelles règles d'ici le 11 septembre 2024. Le Comité mixte sur la fiscalité de l'Association du Barreau canadien et de Comptables professionnels agréés du Canada a soulevé un certain nombre de préoccupations et suggéré des modifications. Il reste à voir si le Gouvernement présentera des règles révisées additionnelles quant aux déclarations des fiducies.



IMPÔT MINIMUM DE REMPLACEMENT

Le Budget de 2024 a proposé des modifications supplémentaires à l'impôt minimum de remplacement (l'« IMR ») afin de réviser le traitement fiscal des dons de bienfaisance effectués par des particuliers, d'accorder davantage de crédits et de déductions dans le cadre de l'IMR et de prévoir des exemptions pour certaines fiducies au profit de groupes autochtones. Les Propositions du 12 août complètent les modifications proposées dans le Budget de 2023, dont certaines ont été adoptées par le Projet de loi C-69. Les dispositions d'entrée en vigueur du Projet de loi C-69 précisent que ces modifications s'appliquent rétroactivement, de sorte que les nouvelles règles de l'IMR entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2024.

Les particuliers et certaines fiducies sont assujettis à l'IMR si leur impôt fédéral sur le revenu payable, tel que déterminé par ailleurs pour une année d'imposition donnée, est inférieur à leur « impôt minimum » pour cette année. En général, l'impôt minimum est calculé conformément à l'article 127.51 en (i) appliquant le taux fixe de 20,5 % au montant par lequel le « revenu imposable modifié » du contribuable pour l'année dépasse l'exemption de base du contribuable, et (ii) en déduisant le crédit d'impôt minimum de base du contribuable pour l'année, calculé selon l'article 127.531.

Entre autres, les modifications entérinées par le Projet de loi C-69 :

- font passer le taux de l'IMR de 15 % à 20,5 %;
- portent le montant de l'exemption de base pour les particuliers et les successions assujetties à l'imposition à taux progressifs à environ 173 205 dollars (c'est-à-dire le début de la quatrième tranche d'imposition fédérale), sujet à une indexation;
- élargissent la base d'imposition de l'IMR, entre autres :
 - en augmentant le taux d'inclusion des gains en capital dans l'IMR de 80 % à 100 % (les reports de pertes en capital et les pertes déductibles au titre d'un placement d'entreprise s'appliquant à un taux de 50 %);

- en incluant 100 % des avantages liés aux options d'achat d'actions des employés;
- en incluant 30 % des gains en capital sur les dons de titres cotés en bourse (reflétant le traitement actuel des gains en capital pour lesquelles la déduction des gains en capital est demandée);
- en excluant 50 % de diverses déductions, en particulier pour les frais d'intérêt et les honoraires des conseillers en placement;
- exonèrent de l'IMR certaines fiducies d'investissement à participation unitaire;
- appliquent l'exemption de base à une fiducie admissible pour personne handicapée.

Les modifications proposées dans le Budget de 2024 qui ne sont pas encore en vigueur comprennent une exonération de l'IMR pour les fiducies au profit des groupes autochtones. Ces fiducies comprennent (i) les fiducies créées par une loi relative aux droits constitutionnels de personnes autochtones, ou aux droits de communautés autochtones en vertu d'un traité ou d'un accord de règlement, et (ii) les fiducies dont les bénéficiaires détiennent des droits en vertu de l'article 35 de la *Loi constitutionnelle de 1982*, ou exercent certaines fonctions au profit de ceux qui détiennent des droits reconnus et confirmés par cet article.

Dans le cadre des Propositions du 12 août, le ministère des Finances a annoncé d'autres changements à l'IMR qui visent à éviter que l'IMR ne décourage l'investissement dans des actions accréditives. Plus précisément, l'alinéa 127.52(1)d.1) sera abrogé rétroactivement au 1^{er} janvier 2024 et remplacé par les nouveaux alinéas 127.52(1)d.1) et d.2), qui nécessiteront d'ajouter de nouveau dans le calcul du revenu imposable modifié à l'égard des actions accréditives données à un organisme de bienfaisance un montant limité à 30 % du gain économique « véritable » sur les actions données. L'alinéa 127.52(1)e.1) sera également abrogé rétroactivement au 1^{er} janvier 2024, de sorte que les contribuables ne seront plus tenus d'ajouter de nouveau, dans le calcul de leur revenu imposable modifié, les montants des déductions relatives

aux actions accréditives pour frais d'exploration au Canada, frais d'aménagement au Canada ou frais à l'égard de biens canadiens relatifs au pétrole et au gaz.

FIDUCIES COLLECTIVES DES EMPLOYÉS

Les fiducies collectives des employés (les « FCE ») ont été introduites pour la première fois dans le Budget de 2023 afin de faciliter l'acquisition d'entreprises par des employés. Les règles relatives aux FCE proposées dans le Budget de 2023 sont maintenant en vigueur depuis que le Projet de loi C-59 a reçu la sanction royale le 20 juin 2024. Les règles sur les FCE s'appliquent rétroactivement aux opérations effectuées à compter du 1^{er} janvier 2024.

L'Énoncé économique de l'automne 2023 proposait une exemption d'impôt sur les gains en capital pour la première tranche de 10 millions de dollars de gains en capital réalisée lors de la vente d'une entreprise à une FCE. Le Budget de 2024 a proposé des exemptions et des conditions d'admissibilité additionnelles pour cette exemption, dont les dispositions habilitantes ont été incluses dans le Projet de loi C-69 et sont maintenant en vigueur. L'exemption des gains en capital d'une FCE prévue au paragraphe 110.61(2) s'appliquera aux opérations effectuées entre le 1^{er} janvier 2024 et le 31 décembre 2026.

Le ministère des Finances a également proposé une exemption équivalente lorsque les actions d'une société sont disposées en faveur d'une autre société qui est une coopérative de travailleurs. Le montant de l'exemption prévue à l'article 110.62 proposé et la période pour laquelle cette exemption sera disponible sont les mêmes que le montant et la période de disponibilité pour l'exemption des gains en capital d'une FCE. Les éléments constitutifs de l'exemption prévue au paragraphe 110.62(2) proposé sont les définitions proposées de « conversion admissible de coopérative » et de « coopérative de travailleurs » au paragraphe 248(1). Ces définitions, de même que les conditions d'application énoncées au paragraphe 110.62(1) proposé, visent à reproduire les caractéristiques économiques d'un transfert admissible d'entreprise à une FCE.

Dans le paragraphe 110.61(1) adopté, les conditions pertinentes pour l'exemption des gains en capital incluent les suivantes :

- le demandeur de l'exemption doit être un particulier (autre qu'une fiducie);
- la disposition d'actions à la FCE doit être un

« transfert admissible d'entreprise », au sens du paragraphe 248(1);

- la disposition doit avoir lieu entre 2024 et 2026;
- aucun particulier n'a préalablement demandé une exemption relativement à la disposition d'actions à une FCE, dont la valeur découle d'une entreprise exploitée activement pertinente pour déterminer si la disposition des actions concernées remplit la condition de transfert admissible d'entreprise;
- tout au long des 24 mois précédant la disposition, les actions ne sont la propriété de nul autre que le particulier ou une personne ou une société de personnes qui lui est lié, et plus de 50 % de la juste valeur marchande des actions découle d'éléments d'actifs utilisés principalement dans une entreprise exploitée activement;
- immédiatement avant la disposition, ni la société en cause, ni aucune société affiliée à celle-ci dans laquelle la société en cause possède des actions, n'est une société professionnelle, et la FCE ne contrôle pas une société dont les employés sont bénéficiaires de la FCE;
- au moment de la disposition, à la fois :
 - le particulier est âgé d'au moins 18 ans;
 - le particulier, ou son époux ou conjoint de fait, prenaient une part active de façon régulière et continue aux activités de l'entreprise pertinente pendant au moins 24 mois avant la vente;
 - et au moins 75 % des bénéficiaires de la FCE résident au Canada;
- le particulier, la FCE et chaque société acheteuse contrôlée par la FCE font un choix conjoint d'appliquer l'exemption pour un maximum de 10 millions de dollars et, lorsqu'il y a plus d'un particulier vendeur relativement au transfert admissible d'entreprise, les vendeurs conviennent du pourcentage de l'exemption de 10 millions de dollars auquel chaque vendeur aura droit.

Même si toutes ces conditions sont remplies, l'exemption peut être refusée si un « fait donnant lieu à une exclusion » se produit dans la période de 24 mois qui suit le transfert admissible d'entreprise, ou la FCE peut être réputée avoir disposé des actions à leur juste valeur marchande si un fait donnant lieu à une exclusion se produit plus de 24 mois après le transfert admissible d'entreprise. À cette fin, un fait donnant lieu à une exclusion se produira

si la fiducie cesse d'être une FCE ou si moins de 50 % de la juste valeur marchande des actions de l'entreprise admissible est attribuable aux éléments d'actifs utilisés principalement dans une entreprise exploitée activement. L'exemption est également assujettie à une règle anti-évitement énoncée au paragraphe 110.61(5), qui peut s'appliquer si la FCE sert d'intermédiaire pour l'acquisition d'actions par une autre personne, ou si des opérations sont effectuées pour permettre de demander une exemption plus d'une fois quant à une entreprise donnée.

Les gains en capital relatifs aux ventes à des FCE et pour lesquels l'exemption de 10 millions de dollars est demandée sont effectivement exclus du revenu imposable modifié aux fins de l'IMR en vertu du sous-alinéa 127.52(1)h(vi). Cela devrait éviter que la valeur de l'exemption de 10 millions de dollars ne soit érodée par l'imposition de l'IMR à des particuliers vendeurs qui, autrement, n'auraient peut-être pas suffisamment d'impôt payable pour éviter un montant payable en vertu de l'IMR.

L'exemption de 10 millions de dollars des gains en capital pour les transferts admissibles d'entreprise à une FCE rendra la perspective d'une vente à une FCE plus attrayante pour de nombreux propriétaires-exploitants; il était peu probable que plusieurs entreprises auraient été vendues à des FCE en l'absence de cette exemption. Toutefois, compte tenu de la multitude des exigences à satisfaire, de l'obligation de répartir l'exemption de 10 millions de dollars entre tous les particuliers vendeurs et du risque de crédit associé à une vente à une FCE, il est difficile de savoir combien de propriétaires d'entreprises seront incités à vendre à une FCE s'il y a d'autres soumissionnaires. En outre, il ne reste plus que 24 mois avant l'expiration de l'exemption, et il est possible qu'elle expire avant que les contribuables et les conseillers ne soient totalement à l'aise avec la structure de FCE.

RETENUE D'IMPÔT DES FOURNISSEURS DE SERVICES NON-RÉSIDENTS

Le Budget de 2024 proposait un nouveau paragraphe 153(8) qui conférerait à l'ARC un élargissement de son autorité législative lui permettant de renoncer à l'exigence de retenue en vertu de l'article 105 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. Les Propositions du 12 août comprenaient le paragraphe 153(8) proposé. Le libellé de ce paragraphe 158(3) proposé dans les Propositions du 12 août est identique à celui proposé dans le Budget de 2024. Voir le [commentaire de notre cabinet](#) sur le Budget de 2024 pour obtenir des renseignements généraux sur cette mesure proposée.

L'alinéa 153(1)g) et l'article 105 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* imposent une retenue d'impôt de 15 % sur les paiements effectués à des personnes non-résidentes pour des services rendus au Canada. La retenue d'impôt prévue à l'article 105 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* n'est pas un impôt final, mais constitue un acompte sur l'obligation potentielle de la personne non-résidente de payer l'impôt sur le revenu canadien. Lorsque la personne non-résidente n'est ultimement pas redevable de l'impôt sur le revenu canadien (p. ex., parce qu'une exonération en vertu d'un traité fiscal s'applique ou parce que le service est le transport maritime international ou l'exploitation d'un aéronef en transport international), la personne non-résidente est tenue de produire une déclaration d'impôt sur le revenu canadien afin de demander un remboursement.



L'ARC accorde actuellement des dérogations à la retenue dans certaines circonstances, sur une base administrative. Toutefois, ces dérogations doivent généralement être demandées transaction par transaction.

Le paragraphe 153(8) proposé permettra à l'ARC de renoncer à la retenue d'impôt de l'article 105 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* sur les paiements effectués à un fournisseur de services non-résident (pendant une période déterminée par l'ARC) si l'ARC est satisfaite que :

- les paiements, selon le cas :
 - constituent un revenu d'une entreprise protégée par traité (au sens du paragraphe 248(1)) du non-résident (c'est-à-dire que le revenu de l'entreprise exploitée par le non-résident est exonéré d'impôt en vertu de la Partie I par l'effet d'un traité fiscal);
 - ne seraient pas inclus dans le calcul du revenu du non-résident par l'effet de l'alinéa 81(1)c) (c'est-à-dire qu'il s'agit d'un revenu provenant de la prestation de services liés au transport maritime international ou à l'exploitation d'un aéronef en transport international);
- les conditions établies par l'ARC sont remplies (ces conditions n'ont pas été publiées dans le cadre des Propositions du 12 août).

Le paragraphe 153(8) proposé est une dérogation générale dans le but déclaré d'améliorer l'efficacité. Elle s'applique sur une période de temps établie par l'ARC, permettant de déroger à l'exigence de retenue sur plusieurs opérations avec une seule dérogation.

Si l'ARC n'est plus satisfaite que les conditions (décrites ci-dessus) sont remplies, l'ARC peut révoquer la dérogation.

Il est proposé que le paragraphe 153(8) entre en vigueur à la date de la sanction royale.

MODIFICATIONS CONCERNANT LES LOGEMENTS CONSTRUITS EXPRESSÉMENT POUR LA LOCATION VISANT LA DÉDUCTION POUR AMORTISSEMENT ET LES RÈGLES DE RDEIF

De nouvelles règles relatives aux ensembles résidentiels construits spécialement pour la location ont été annoncées pour la première fois dans le Budget de 2024, et un projet de règles a été inclus dans les Propositions du 12 août.

Un ensemble résidentiel construit spécialement pour la location est défini comme un bâtiment ou une partie d'un bâtiment situé au Canada et comprenant au moins quatre appartements privés ou 10 chambres ou suites privées, dont au moins 90 % des logements sont utilisés pour la location à long terme (pas moins de 28 jours consécutifs).

Les changements contenus dans les Propositions du 12 août incluent l'augmentation de la déduction pour amortissement de 4 % à 10 % pour les nouveaux ensembles résidentiels construits spécialement pour la location. Pour se qualifier comme un nouvel ensemble résidentiel construit spécialement pour la location, la construction d'un nouveau bâtiment ou d'un bâtiment ayant fait l'objet de rénovations majeures doit débuter après le 15 avril 2024 et avant 2031, et le bâtiment doit devenir prêt à être mis en service avant 2036.

En outre, l'avant-projet de loi propose de créer une nouvelle exemption pour les dépenses excessives d'intérêts et de financement qui sont engagées relativement au financement sans lien de dépendance utilisé pour construire, convertir ou acquérir un ensemble résidentiel construit spécialement pour la location. Cette nouvelle exemption s'appliquerait à compter du 1^{er} octobre 2023.

Étant donné que le Gouvernement a fait du logement abordable une politique clé et a souligné la nécessité de résoudre la crise du logement, nous prévoyons des mises à jour législatives et politiques plus complètes dans l'année à venir pour soutenir davantage les initiatives en matière de logement abordable.

AUTRES PROPOSITIONS DE L'ÉNONCÉ ÉCONOMIQUE DE L'AUTOMNE

Programme d'encouragements fiscaux pour la recherche scientifique et le développement expérimental

L'Énoncé économique de l'automne a annoncé des réformes importantes au programme d'encouragements fiscaux pour la RS&DE du Canada. Les modifications proposées dans l'Énoncé économique de l'automne vont au-delà des engagements pris dans le Budget de 2024 afin d'encourager les entreprises canadiennes à investir davantage dans l'innovation. Les réformes sont conçues pour remédier au déclin des dépenses de recherche et développement (la « R&D ») qui perdure depuis une décennie au Canada, pays accusant un retard par rapport à ses pairs internationaux, ainsi que pour renforcer la

position concurrentielle du pays dans le paysage mondial de l'innovation.

Le programme fédéral d'encouragements fiscaux pour la RS&DE est une pierre angulaire des stratégies de développement économique du Canada depuis 1987. Il s'agit du plus important programme unique d'encouragements fiscaux, soutenant chaque année plus de 20 000 entreprises.

Le programme repose sur le concept de dépenses de RS&DE admissibles, qui comprennent généralement les coûts de main-d'œuvre, les paiements contractuels à des entreprises tierces effectuant des travaux admissibles au Canada, le coût des matériaux consommés ou transformés durant le processus de RS&DE, ainsi que les paiements à des tiers pour des institutions de recherche, des universités ou des laboratoires effectuant des travaux de RS&DE.

Le programme RS&DE actuel représente environ 4 milliards de dollars en incitatifs fiscaux annuels. Les modifications proposées augmenteraient ce montant de près de 1,9 milliard de dollars au cours des six prochaines années, en intégrant les mises à jour suivantes au programme :

- Rétablissement de l'admissibilité des dépenses en capital : à partir du prochain exercice fiscal, les dépenses en capital seront de nouveau admissibles aux déductions et aux crédits d'impôt à l'investissement, annulant ainsi les changements apportés en 2014. Ces règles s'appliqueront aux immobilisations acquises après le 16 décembre 2024 et aux frais de location devenant exigible après cette même date;
- Rehaussement du plafond pour le taux de 35 % : le plafond des dépenses pour le taux bonifié de 35 % passera des 3 premiers millions de dollars aux 4,5 premiers millions de dollars de dépenses admissibles;
- Seuils d'élimination progressive plus élevés : les seuils du capital imposable utilisé au Canada pour déterminer l'admissibilité au crédit d'impôt bonifié passeront de 10 millions et 50 millions de dollars à 15 millions et 75 millions de dollars;
- Crédits bonifiés élargis : les sociétés publiques canadiennes seront admissibles au crédit d'impôt remboursable bonifié de 35 %. Présentement, le crédit d'impôt remboursable bonifié de 35 % n'est disponible que pour les sociétés privées sous contrôle canadien.

Les mises à jour proposées pour le programme RS&DE font suite à de vastes consultations publiques menées par le ministère des Finances. Ces consultations ont porté sur de nouvelles conditions d'admissibilité, des ajustements à la structure du taux de crédit d'impôt et l'adoption éventuelle d'un régime privilégié des brevets pour encourager la création, la commercialisation et la conservation de la propriété intellectuelle au Canada. Dans l'Énoncé économique de l'automne, le Gouvernement a annoncé qu'il avait l'intention de mettre en œuvre un régime privilégié des brevets, dont des détails supplémentaires seront dévoilés dans le Budget fédéral de 2025. L'introduction d'un tel régime au Canada pourrait encourager les entreprises à développer, à commercialiser et à conserver la propriété intellectuelle au Canada en imposant les revenus tirés de la propriété intellectuelle admissible à un taux inférieur à celui généralement applicable au revenu des sociétés.

Le Gouvernement a indiqué que les changements proposés seraient les premiers d'une série de réformes du programme RS&DE, avec des mises à jour à venir concernant l'administration du programme et les dépenses admissibles qui seront annoncées dans le Budget fédéral de 2025.

Le programme RS&DE est depuis longtemps une pierre angulaire des efforts déployés par le Canada pour stimuler l'innovation. Toutefois, les entreprises qui progressent au-delà de la phase de R&D initiale ou qui ont des besoins soutenus et à long terme en R&D ont souvent eu du mal à tirer pleinement parti des avantages du programme. L'élargissement de la RS&DE pour inclure les activités d'expansion et s'ouvrir aux sociétés publiques créera un environnement plus favorable aux entreprises canadiennes. Les réformes proposées par le Gouvernement visent à renforcer les incitatifs pour les entreprises à investir dans la R&D, ce qui stimulera la croissance économique ultimement.

Prolongation de l'incitatif à l'investissement accéléré

Dans l'Énoncé économique de l'automne, le Gouvernement propose d'investir dans les fondamentaux économiques et de créer un environnement économique favorable aux entreprises en rétablissant pour cinq ans l'incitatif à l'investissement accéléré.

Actuellement, l'incitatif à l'investissement accéléré commence à être progressivement éliminé en 2024 et sera complètement éliminé en 2027. Selon la prolongation

proposée de l'incitatif à l'investissement accéléré, la période d'élimination progressive commencerait en 2030 et s'achèverait en 2033.

L'incitatif à l'investissement accéléré prévoit une déduction pour amortissement bonifiée pour la première année pour les biens amortissables admissibles. L'Énoncé économique de l'automne a proposé de prolonger l'application de l'incitatif à l'investissement accéléré aux biens admissibles acquis à partir du 1^{er} janvier 2025 et qui deviennent prêts à être mis en service avant 2030. Un taux bonifié de deux ou trois fois le taux normal serait disponible pour les biens assujettis à la règle de la demi-année, et un taux bonifié d'une fois et demie à une fois et un quart serait disponible pour les biens qui ne sont pas normalement assujettis à la règle de la demi-année.

Mesures de passation en charges immédiate

L'Énoncé économique de l'automne a proposé de rétablir les mesures de passation en charges immédiate, qui sont actuellement censées être réduites à 75 % en 2025 et complètement éliminées d'ici 2028. Ces mesures de passation en charges immédiate prévoient une déduction pour amortissement bonifiée de 100 % pour la première année pour certaines machineries et équipements de fabrication ou de transformation, pour le matériel de production d'énergie propre et de conservation d'énergie, et pour les véhicules à zéro émissions. Selon ce qui est proposé, les biens admissibles seront admissibles à cette mesure de passation en charges immédiate s'ils sont acquis à compter du 1^{er} janvier 2025 et s'ils sont prêts à être mis en service avant 2030. La déduction complète de 100 % pour la première année, qui est rétablie, sera progressivement éliminée à compter de 2030 pour être entièrement éliminée pour les biens qui deviennent prêts à être mis en service après 2033.

L'Énoncé économique de l'automne n'a pas proposé de changement en ce qui concerne la règle de la demi-année pour les mesures de passation en charges immédiate, de sorte que la règle demeurerait donc effectivement suspendue pour les biens admissibles à la passation en charges immédiate.

Règles de détention d'actions des sociétés pour les fonds de pension canadiens

Dans le Budget de 2024, le Gouvernement a annoncé qu'il explorerait les moyens d'offrir aux fonds de pension canadiens davantage de possibilités d'investissement

au pays. L'Énoncé économique de l'automne a annoncé l'intention du Gouvernement de supprimer la règle du 30 % pour les investissements dans des entités canadiennes par les fonds de pension qui sont assujettis à la *Loi de 1985 sur les normes de prestation de pension* (Canada), et qu'il consultera les provinces au sujet du traitement des régimes régis par les provinces.

La règle du 30 % limite le pourcentage des actions avec droit de vote permettant d'élire les administrateurs d'une société qui peuvent être détenues par un fonds de pension. L'Énoncé économique de l'automne a également annoncé l'intention du Gouvernement d'envisager d'abaisser la condition de détention de 90 % des actions qui s'applique aux sociétés de services publics municipales, afin de permettre aux fonds de pension canadiens d'acquérir une participation plus importante dans ces entités.

Remise canadienne sur le carbone pour les particuliers

La Remise canadienne sur le carbone offre un remboursement partiel de la redevance sur les combustibles pour les personnes qui vivent dans des provinces où la redevance sur les combustibles s'applique. Les Canadiens des régions rurales reçoivent un supplément de 20 % de la Remise canadienne sur le carbone, en reconnaissance du fait que vivre dans les zones rurales et les petites communautés nécessite une consommation d'énergie accrue. L'Énoncé économique de l'automne a annoncé l'élargissement de l'admissibilité au supplément rural aux Canadiens vivant dans les régions rurales de recensement et dans les petits centres de population au sein des régions métropolitaines de recensement.

Développements et perspectives en matière de la taxe à la consommation

ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA LOI SUR LA TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES DU CANADA

Le 28 juin 2024, la LTSN est entrée en vigueur conformément à un décret émis à cette date. Par conséquent, la première année d'application de la taxe sur les services numériques (la « TSN ») est l'année civile 2024, la TSN s'appliquant rétroactivement au 1^{er} janvier 2022.

Les entreprises qui dépassent les seuils d'inscription, qui sont énoncés ci-dessous, devront s'inscrire d'ici le 31 janvier 2025, et la première date limite pour la production des déclarations et le paiement de la TSN, le cas échéant, sera le 30 juin 2025.

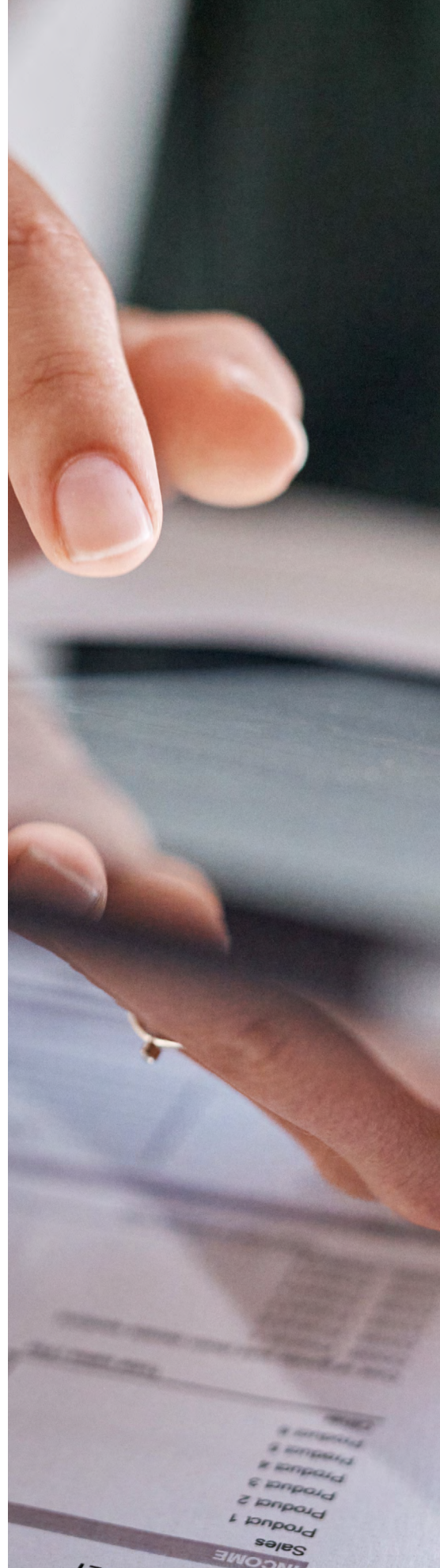
SURVOL DE LA TSN

La TSN s'applique à un taux de 3 % sur le revenu canadien de services numériques gagné par un contribuable ou les membres d'un groupe consolidé (c.-à-d. une entité mère ultime et une ou plusieurs autres entités qui sont généralement tenues d'établir des états financiers consolidés) au cours de l'année civile donnée commençant le 1^{er} janvier 2022, mais seulement si les deux seuils de revenu suivants sont atteints :

- le revenu global total du contribuable ou, le cas échéant, du groupe consolidé, toutes sources confondues, a dépassé 750 millions d'euros au cours d'un exercice se terminant au cours de l'année civile précédente;
- le revenu canadien de services numériques du contribuable, ou le cas échéant du groupe consolidé, dans le champ d'application de la TSN dépasse 20 millions de dollars au cours de l'année civile. Le revenu de services numériques gagné d'un autre membre du groupe consolidé est généralement exclu du calcul du revenu de services numériques dans le champ d'application.

Par conséquent, les contribuables canadiens et non canadiens sont assujettis au régime de la TSN si leur revenu dépasse les seuils susmentionnés. La TSN s'applique au revenu canadien de services numériques, qui provient de quatre sources différentes de revenu tiré des utilisateurs en ligne au Canada : (i) le revenu provenant de services de marché en ligne; (ii) le revenu provenant de services de publicité en ligne; (iii) le revenu provenant de services de médias sociaux; et (iv) le revenu provenant des données d'utilisateurs. La LTSN contient des définitions détaillées et des exclusions pour chaque source de revenus, ainsi que des règles d'application complexes pour déterminer le revenu provenant des utilisateurs canadiens, et d'autres dispositions pour déterminer le revenu canadien de services numériques d'un contribuable.

Un contribuable doit s'inscrire sous le régime de la LTSN si le contribuable ou son groupe consolidé (i) dépasse le seuil de revenu global de 750 millions d'euros et (ii) gagne un revenu canadien de services numériques d'au moins 10 millions de dollars.



Étant donné que le seuil d'inscription est inférieur au seuil d'assujettissement à la TSN, les contribuables et les membres d'un groupe consolidé peuvent être tenus à des obligations d'inscription et de déclaration sans être assujettis à la TSN jusqu'à ce que le seuil de 20 millions de dollars de revenu canadien de services numériques soit atteint (partagé entre les membres du groupe consolidé). Les contribuables qui omettent de s'inscrire, de produire une déclaration et/ou de payer la TSN dans le délai prescrit sont passibles d'intérêts et/ou de pénalités. Si un contribuable est membre d'un groupe consolidé, chaque membre du groupe consolidé est en général solidairement responsable de la TSN impayée.

Pour plus d'information sur la TSN, voir les articles précédents rédigés par notre équipe en taxes indirectes ([ici](#), [ici](#) et [ici](#)).

CONGÉ DE TPS/TVH POUR LES FÊTES DE 2024

Le 21 novembre 2024, le Gouvernement a annoncé un congé de TPS/TVH pour les Fêtes. Le Projet de loi C-78, la *Loi concernant un congé fiscal pour l'ensemble des Canadiens*, est devenu loi le 12 décembre 2024.

Le congé de TPS/TVH pour les Fêtes s'appliquera du 14 décembre 2024 au 15 février 2025 (la « durée admissible ») et détaxera temporairement la TPS/TVH sur les biens admissibles qui sont couramment achetés pendant la période des Fêtes. Les biens admissibles comprennent :

- certains types de vêtements, de chaussures, de couches et de sièges d'auto pour enfants;
- les journaux imprimés, à l'exclusion des publications électroniques, des dépliants, etc.;
- les livres imprimés, avec plusieurs exclusions comme la plupart des magazines et des cahiers servant à écrire;
- les arbres de Noël;
- les aliments ou boissons, y compris les boissons alcoolisées, les repas au restaurant, les bonbons, etc.;
- certains jouets pour enfants, tels que les jeux de société et les poupées, destinés aux enfants de moins de 14 ans;
- les casse-têtes;
- les consoles de jeux vidéo, contrôleurs et jeux vidéo physiques.

Pour être admissible au congé fiscal, tous les montants payables pour les biens doivent être payés pendant la durée admissible, et les biens doivent être livrés ou mis à la disposition de l'acheteur pendant la durée admissible. L'instauration du congé de TPS/TVH pour les Fêtes avec très peu de préavis s'est avérée être un véritable défi pour de nombreuses entreprises.

Pour plus d'information sur le congé de TPS/TVH pour les Fêtes, voir notre article [ici](#) (en anglais seulement).



Développements et perspectives en matière de litiges et contentieux fiscaux

Dans cette rubrique, nous examinons les mesures annoncées et leur impact potentiel quant au risque et à la gestion d'une vérification pour les contribuables. Nous abordons également la jurisprudence récente utile concernant l'impôt sur le revenu et la TPS.

NOUVEAUX POUVOIRS DE VÉRIFICATION PROPOSÉS POUR L'ARC

Les mesures annoncées en août 2024 donnent à l'ARC des pouvoirs supplémentaires pour obtenir des renseignements et contraindre au respect de l'obligation de fournir des renseignements ou documents situés au Canada ou à l'étranger. Ces mesures annoncées permettront à l'ARC d'utiliser de nouveaux outils pour obtenir des renseignements des contribuables, doteront l'ARC de nouveaux pouvoirs afin de prolonger la période normale de nouvelle cotisation et lui donneront du temps supplémentaire pour effectuer des vérifications.

Avis de non-conformité

Tout d'abord, les Propositions du 12 août 2024 donnent à l'ARC le pouvoir d'émettre un « avis de non-conformité » lorsqu'un contribuable ne s'est pas conformé à une demande de renseignements. En cas d'émission d'un tel avis :

- la période normale de nouvelle cotisation du contribuable et de chaque personne ayant un lien de dépendance avec le contribuable sera suspendue pour toute année d'imposition à laquelle l'avis se rapporte;
- une pénalité de 50 \$ par jour sera imposée au contribuable visé pour chaque jour où l'avis est en suspens, jusqu'à un maximum de 25 000 dollars.

Un contribuable visé par un avis de non-conformité peut en demander l'annulation auprès du Ministre en présentant une demande de révision. Pour obtenir l'annulation de l'avis de non-conformité, le contribuable doit démontrer que la demande de renseignements initiale était déraisonnable (p. ex., que l'ARC n'a pas accordé un délai de réponse suffisant) ou qu'il a fait tout ce qui est raisonnablement nécessaire pour se conformer à la demande de renseignements, avant l'émission de l'avis de non-conformité. Si le Ministre maintient l'avis de non-conformité, le contribuable peut demander à la Cour fédérale (« CF ») de réviser la décision du Ministre.

Le nouveau pouvoir de l'ARC d'émettre des avis de non-conformité en est un d'importance qui présentera de nouveaux risques pour les contribuables. Auparavant, si l'ARC estimait qu'un contribuable ne s'était pas conformé à une demande de renseignements valable, elle devait obtenir une ordonnance judiciaire enjoignant au contribuable de s'y conformer et, pour ce faire, devait persuader un tribunal que les renseignements visés devaient être fournis. Si la modification proposée est mise en œuvre, l'ARC pourra outrepasser cette étape et émettre directement, à sa discrétion, un avis de non-conformité, à la suite de quoi il incombera au contribuable d'intenter des recours juridiques pour faire annuler cet avis.



De tels recours entraîneront des coûts et des délais importants. Entre autres conséquences, la période normale de nouvelle cotisation sera suspendue non seulement pour le contribuable, mais aussi pour les personnes ayant un lien de dépendance avec lui, lesquelles peuvent ignorer que cette suspension les affecte.

Ordonnance d'exécution pour les renseignements ou documents situés à l'étranger

À l'heure actuelle, si un contribuable ne fournit pas à l'ARC les renseignements situés à l'étranger qui lui sont demandés, ces renseignements ne peuvent pas être invoqués par le contribuable en Cour canadienne de l'impôt (la « CCI »). Les mesures annoncées permettront à l'ARC d'obtenir une ordonnance d'exécution pour forcer la production de renseignements étrangers, que ces renseignements soient ou non en la possession, sous l'autorité ou sous la garde du contribuable. En outre, ces renseignements doivent être obtenus aux frais du contribuable. Plusieurs questionnements demeurent. Si le contribuable n'a pas la possession, l'autorité ou la garde à l'égard des renseignements, comment peut-il les obtenir? S'il n'est pas en mesure de les obtenir, le contribuable peut-il faire l'objet de pénalités (ou d'un avis de non-conformité)? Il sera important pour les contribuables de documenter soigneusement les mesures qu'ils prennent pour tenter d'obtenir ce genre de renseignements en réponse à une demande de l'ARC, en particulier à la lumière de la nouvelle pénalité proposée dans le cadre d'une ordonnance d'exécution (décrite ci-après).

Pénalité liée à l'ordonnance d'exécution

Une nouvelle pénalité, d'application automatique, sera imposée à un contribuable visé par une ordonnance d'exécution. La pénalité :

- ne sera imposée que si l'impôt dû pour l'une des années d'imposition auxquelles l'ordonnance d'exécution se rapporte excède 50 000 \$;
- sera égale à 10 % de l'impôt total à payer par le contribuable relativement à l'année d'imposition ou aux années d'imposition auxquelles se rapporte l'ordonnance d'exécution.

Cette pénalité proposée pourrait inciter les contribuables de fournir des renseignements qu'ils pourraient légitimement ne pas communiquer à l'ARC (comme les renseignements couverts par le privilège des communications entre client et avocat). Pour cette raison, il est probable que cette pénalité fasse l'objet de contestations judiciaires.

Communication de renseignements sous serment ou affirmation solennelle

L'ARC aura la possibilité d'exiger d'un contribuable qu'il réponde à des demandes de renseignements, écrites ou verbales, sous serment ou affirmation solennelle, ou par affidavit. Cette nouvelle prérogative permettra à l'ARC de mener un quasi-interrogatoire au préalable, sans les garanties procédurales et les règles qui encadrent normalement ces démarches devant la CCI. Un contribuable devra examiner avec soin les réponses qu'il donne sous serment ou par affidavit aux demandes de renseignements, car ces réponses pourraient être utilisées pour attaquer la crédibilité du contribuable ultérieurement si l'affaire est portée devant les tribunaux.

Enseignements et perspectives

Le Groupe de travail sur les pouvoirs de vérification dirigé par le Comité mixte sur la fiscalité de l'Association du Barreau canadien et de Comptables professionnels agréés du Canada a recommandé au ministère des Finances de modifier les pouvoirs de vérification de l'ARC en septembre 2024.

Même si ces nouveaux pouvoirs n'ont pas encore été adoptés, ils risquent de modifier la manière dont les contribuables interagissent avec les vérificateurs, ainsi que le temps, les efforts et les coûts que les contribuables devront engager pour répondre aux demandes de vérification. En outre, les contribuables doivent s'attendre à une augmentation des contestations.

Pour plus d'information sur les modifications proposées aux pouvoirs de vérification de l'ARC, voir :

- **Nouveaux pouvoirs de vérification proposés par l'ARC : Plus de discrétion, plus de temps pour émettre une nouvelle cotisation, moins de contrôle judiciaire**
- **Les propositions du budget 2024 visant à donner à l'ARC des pouvoirs supplémentaires en matière de vérification s'appliquent également aux fins de la TPS/TVH**

Projet de paragraphes 160(6) à 160(8) — Augmentation de la perception des impôts

Aperçu

Le 12 août 2024, dans le cadre de l'avant-projet de loi mis à jour depuis les propositions du Budget de 2024, la ministre des Finances a proposé les nouveaux

paragraphes 160(6) à 160(8) afin d'élargir le pouvoir de l'ARC de percevoir des impôts en vertu de l'article 160 de la LIR. Les dispositions proposées introduisent une règle de « transfert réputé » pour traiter des circonstances où le « planificateur » d'une opération d'évitement de dette fiscale facilite le transfert indirect de biens d'un débiteur fiscal (l'« auteur du transfert ») à une partie avec laquelle il a un lien de dépendance (le « bénéficiaire du transfert »).

Contexte concernant l'application de l'article 160

Les particuliers ou les sociétés qui cherchent à éviter de payer leurs dettes fiscales transfèrent parfois des biens à des personnes avec lesquelles ils ont un lien de dépendance, comme des amis ou des membres de leur famille, pour une contrepartie inférieure à la juste valeur marchande. Dans ces cas, l'article 160 de la LIR permet à l'ARC de cotiser le bénéficiaire du transfert de ces biens pour les montants dus par le contribuable qui est l'auteur du transfert. L'article 160 s'applique généralement lorsque :

- un transfert de biens a été effectué par l'auteur du transfert à son époux ou conjoint de fait (ou à une personne devenue depuis l'époux ou le conjoint de fait de l'auteur du transfert), à un mineur ou à une personne avec laquelle l'auteur du transfert a un lien de dépendance;
- l'auteur du transfert est tenu de payer un « montant » en vertu de la LIR.

Le paragraphe 160(2) confère au Ministre le pouvoir d'établir une cotisation à l'égard du bénéficiaire du transfert pour cette dette fiscale. Le bénéficiaire du transfert est solidairement responsable pour le montant dû en vertu de la LIR jusqu'à concurrence de la différence entre la juste valeur marchande du bien transféré par l'auteur du transfert et la juste valeur marchande de la contrepartie payée par le bénéficiaire du transfert.

Opérations d'évitement en vertu de l'article 160 et paragraphes 160(6) à 160(8) proposés

Les paragraphes 160(6) à 160(8) proposés visent les « opérations d'évitement en vertu de l'article 160 ». Par exemple, les opérations dans le cadre desquelles les contribuables effectuent des transferts par l'intermédiaire d'un facilitateur ou « planificateur » sans lien de dépendance (c'est-à-dire que le bien est transféré de l'auteur du transfert au planificateur, puis du planificateur au bénéficiaire du transfert), évitant ainsi l'application de l'article 160 puisque le transfert n'a pas été effectué au profit d'une personne avec laquelle le contribuable a un

lien de dépendance. La législation proposée établit un « transfert réputé » de l'auteur du transfert au bénéficiaire du transfert.

Tout d'abord, le paragraphe 160(6) proposé indique les cas dans lesquels un « transfert réputé » se produit :

- un « planificateur » agissant comme intermédiaire transfère un bien au bénéficiaire du transfert (ou à une personne ayant un lien de dépendance avec ce dernier);
- l'auteur du transfert a transféré le « bien donné » au planificateur ou à toute autre personne; et
- il est raisonnable de conclure que l'un des objets de l'opération consiste à éviter la responsabilité solidaire du bénéficiaire du transfert et de l'auteur du transfert à l'égard d'une somme à payer en vertu de la LIR.

Ensuite, l'article 160(7) proposé concrétise le « transfert réputé » de l'auteur du transfert à son bénéficiaire :

- « (7) Si le présent paragraphe s'applique relativement à une opération ou à une série d'opérations, pour l'application du présent article, l'auteur du transfert (au sens du paragraphe (6)) est réputé avoir transféré le bien donné au bénéficiaire du transfert (au sens du paragraphe (6)) dans le cadre de l'opération ou de la série d'opérations. »

Comme conséquence du paragraphe 160(7) proposé, le bénéficiaire du transfert serait solidairement responsable des dettes fiscales de l'auteur du transfert, même si les opérations ont été réalisées en passant par un intermédiaire sans lien de dépendance. Le ministère des Finances propose également de modifier la définition d'une « opération d'évitement en vertu de l'article 160 » afin d'y inclure une opération visée par le paragraphe 160(7).

Enfin, le paragraphe 160(8) proposé rend le bénéficiaire du transfert responsable d'une partie encore plus importante de la dette fiscale de l'auteur du transfert qu'il ne l'aurait été dans le cas d'un transfert direct. Alors qu'un bénéficiaire du transfert n'est responsable, en vertu du paragraphe 160(1), que jusqu'à concurrence de la différence entre la juste valeur marchande du bien transféré par l'auteur du transfert et la juste valeur marchande de la contrepartie payée par le bénéficiaire du transfert, le paragraphe 160(8) répute que la contrepartie donnée en échange du bien est nulle s'il « est raisonnable de conclure que l'un des objets » de l'opération est d'éviter la responsabilité découlant de l'article 160 (ou si l'opération est par ailleurs visée par les dispositions anti-évitement de l'article 160, les alinéas 160(5)a) et 160(5)b),

ou le paragraphe 160(7)). Ainsi, le bénéficiaire du transfert est redevable de l'impôt à hauteur de la totalité de la juste valeur marchande de tout bien transféré, quel que soit le montant payé par ce bénéficiaire en échange du bien.

En définitive, les modifications proposées confèrent une plus grande latitude à l'ARC pour percevoir l'impôt auprès des bénéficiaires de transferts, lorsqu'un intermédiaire sans lien de dépendance est interposé afin d'éviter l'application de l'article 160. Lorsque ces dispositions entreront en vigueur, les bénéficiaires de transferts qui tenteront de contourner l'article 160 pourraient faire face à une responsabilité fiscale accrue en vertu du paragraphe 160(8).

Les modifications proposées s'appliquent aux opérations effectuées à compter du 16 avril 2024.

Leçons et perspectives

Dans le cadre de l'acquisition ou de la vente d'une entreprise, il arrive que l'une ou l'autre des parties rende possible une planification fiscale supplémentaire impliquant des parties sans lien de dépendance. Les clients devraient tenir compte des nouveaux paragraphes 160(6) à (8) proposés et se demander si une telle planification pourrait être perçue comme ayant pour objectif d'éviter la responsabilité solidaire de l'auteur et du bénéficiaire du transfert à l'égard d'une somme payable en vertu de la LIR. Dans un tel cas, le bénéficiaire du transfert pourrait avoir une responsabilité accrue en raison des règles proposées sur le transfert réputé.



AFFAIRES RELATIVES À L'IMPÔT SUR LE REVENU

Dow Chemical et Iris Technologies — Quand saisir la CCI et quand saisir la CF (CSC)

Aperçu

Le 28 juin 2024, la Cour suprême du Canada (la « CSC ») a publié deux décisions connexes attendues de longue date dans les affaires *Dow Chemical Canada ULC c. Canada*, [2024 CSC 23](#) et *Iris Technologies inc. c. Canada*, [2024 CSC 24](#). Ces décisions clarifient les limites de compétence entre la CCI et la CF dans les litiges fiscaux.

La distinction entre une cotisation fiscale et l'exercice de pouvoirs discrétionnaires par le Ministre en vertu de la législation fiscale est au cœur des motifs de la majorité dans les deux décisions. Selon la CSC :

- la CCI a une compétence exclusive pour déterminer le bien-fondé d'une cotisation, ce qui suppose une détermination non discrétionnaire de l'obligation fiscale d'un contribuable;
- la CF a la compétence exclusive pour effectuer le contrôle judiciaire des décisions discrétionnaires du Ministre, sauf dans les cas où le Parlement en a expressément disposé autrement.

Dow Chemical

Dow Canada, une société résidente du Canada, a déboursé des frais d'intérêt dans le cadre d'une convention de prêt conclue avec une société suisse liée (« Dow Europe »), et elle a également gagné un revenu provenant de services fournis à Dow Europe. Le Ministre a examiné les opérations entre Dow Canada et Dow Europe et a établi une nouvelle cotisation à l'endroit de Dow Canada afin d'augmenter son revenu tiré des services fournis, sur le fondement du paragraphe 247(2) de la LIR. En réponse, Dow Canada a demandé un redressement à la baisse du prix de transfert pour tenir compte des frais d'intérêt supplémentaires qu'elle aurait engagés dans le cadre de la convention de prêt, si elle n'avait pas eu de lien de dépendance avec Dow Europe. Le Ministre a refusé le redressement demandé en vertu du paragraphe 247(10).

Dow Canada a fait appel de la nouvelle cotisation devant la CCI et a contesté la décision du Ministre de lui refuser le redressement à la baisse demandé en vertu du paragraphe 247(10). La CCI a estimé qu'elle était compétente pour examiner les décisions rendues par le Ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR, au titre de sa compétence exclusive pour déterminer le bien-fondé d'une cotisation.

Le Ministre a interjeté appel de la décision de la CCI devant la Cour d'appel fédérale (la « CAF »). La CAF a infirmé la décision de la CCI et a conclu que la CF a compétence exclusive pour contrôler judiciairement les décisions discrétionnaires rendues par le Ministre.

La majorité de la CSC a conclu que l'avis du Ministre en application du paragraphe 247(10) visant à refuser un rajustement à la baisse du prix de transfert est une décision discrétionnaire qui ne relève pas de la compétence de la CCI. La CSC a fait une distinction entre la compétence de la CCI de déterminer



le bien-fondé d'une cotisation, qui est une « décision purement non discrétionnaire » qui découle des faits et de la loi, et la compétence de la CF d'examiner d'autres décisions discrétionnaires guidées par des considérations de politique générale.

Écrivant pour la dissidence, la juge Côté a conclu qu'une contestation de la décision du Ministre rendue sur le fondement du paragraphe 247(10) devrait être instruite par la CCI puisqu'elle a une incidence directe sur le montant de l'impôt dû et, par conséquent, sur le bien-fondé de la cotisation du contribuable.

Iris Technologies

Iris Technologies a réclamé d'importants crédits de taxe sur les intrants en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA »), que le Ministre a rejetés par voie de cotisation. Iris Technologies a déposé une demande de contrôle judiciaire devant la CF, en vue d'obtenir trois déclarations concernant la conduite du Ministre lors de l'établissement des cotisations : 1) le Ministre a manqué à son devoir d'équité procédurale lors de la vérification; 2) les cotisations ont été établies sans fondement probatoire; et 3) les cotisations ont été établies dans l'objectif illégitime de chercher à priver la CF de sa compétence.

Le Gouvernement a présenté une requête en radiation de la demande de contrôle judiciaire d'Iris Technologies au motif que la demande est essentiellement une contestation du bien-fondé de la cotisation, ce qui relève de la compétence exclusive de la CCI en matière d'appel de cotisations.

La requête en radiation de la Couronne a été rejetée par la CF au motif que la demande de contrôle judiciaire du contribuable visant la conduite du Ministre ne « constituait pas [...] une contestation de la cotisation, mais plutôt du respect de l'équité procédurale lors de l'établissement de la cotisation ».

Le Ministre a fait appel auprès de la CAF. La CAF a infirmé la décision de la CF au motif que la demande de contrôle judiciaire constituait dans les faits une contestation indirecte de la validité des cotisations, laquelle relève de la compétence exclusive de la CCI.

La CSC a convenu que la nature essentielle de la demande de contrôle judiciaire était une contestation du bien-fondé de la cotisation, qui relevait de la compétence exclusive de la CCI. Selon la majorité, la voie d'appel expresse à la CCI exclut la demande de contrôle judiciaire d'Iris auprès de la CF à l'égard de ses deux premières plaintes. Étant donné

qu'Iris Technologies aurait la possibilité de produire des observations en réponse dans le cadre d'un appel, un appel devant la CCI est donc un « recours approprié et curatif » à l'allégation de manquement à l'équité procédurale. La CCI pourrait également examiner l'allégation d'absence de fondement probatoire aux cotisations dans le cadre d'un appel devant elle. En ce qui concerne le troisième grief d'Iris Technologies, à savoir que le Ministre a agi dans un objectif illégitime, la majorité de la CSC a déclaré que la CF pouvait examiner une demande de contrôle judiciaire sur ce fondement. Toutefois, la demande d'Iris Technologies devrait être radiée parce qu'elle n'a pas allégué de faits dans sa demande qui, s'ils sont véridiques, pourraient étayer cette demande.

La CSC a conclu à l'unanimité que la demande d'Iris Technologies devait également être radiée parce que les jugements déclaratoires sollicités n'auraient aucun effet concret. La seule controverse qui subsiste entre les parties est le montant de l'impôt exigible au titre des cotisations.

Enseignements et perspectives

Ces décisions ont trois conséquences essentielles :

- les appels à la CCI peuvent uniquement concerner les cotisations. Les cotisations sont le « produit » du processus de vérification. Les plaintes concernant les décisions du Ministre au cours du « processus » de vérification ne peuvent pas faire l'objet d'un appel auprès de la CCI;
- les décisions relevant, en vertu de la loi, de l'« avis » ou du pouvoir discrétionnaire du Ministre sont considérées comme faisant partie du « processus » et peuvent faire l'objet d'un contrôle par la CF;
- le contrôle judiciaire n'est pas autorisé s'il revient à contester la cotisation du Ministre, même si la mesure demandée est strictement déclaratoire.

Les contribuables doivent choisir avec soin la juridiction appropriée pour faire valoir leurs griefs. Un contribuable peut être tenu de présenter une demande de contrôle judiciaire devant la CF, de faire appel d'une cotisation devant la CCI ou, éventuellement, d'intenter une action civile devant une cour supérieure provinciale.

Les clients doivent réfléchir de façon attentive et stratégique à la juridiction qu'ils veulent saisir et au redressement qu'ils souhaitent obtenir. Le choix d'une juridiction inadéquate peut entraîner des retards et des coûts importants.



3295940 — Opérations alternatives : de plus en plus pertinentes pour étayer l'absence d'abus dans le cadre de la RGAE

Aperçu

Le 21 novembre 2024, la CSC a confirmé qu'elle n'accorderait pas l'autorisation d'interjeter appel de la décision de la CAF dans l'affaire 3295940 *Canada inc.*, **2024 CAF 42**. Même s'il ne fait aucune doute que les opérations alternatives peuvent jouer un rôle dans l'analyse liée à la RGAE, cette décision fournit des éclaircissements attendus depuis longtemps sur les facteurs pertinents pour déterminer la pertinence d'opérations soutenant l'absence d'abus, la troisième condition d'application, et la plus litigieuse, de la RGAE.

Les faits

L'affaire concernait la vente d'une entreprise de médicaments génériques détenue par deux actionnaires à un tiers, Novartis Pharmaceuticals Canada inc. (« Novartis »). L'actionnaire minoritaire, Gestion Micsau inc. (« Micsau »), détenait ses actions dans la cible en exploitation par l'intermédiaire de 3295940 Canada inc. (« 3295 »).

Comme le prix de base rajusté (le « PBR ») des actions de 3295 était plus élevé que le PBR des actions de sa filiale, Micsau voulait vendre 3295 directement à Novartis, mais cette dernière n'était pas intéressée. Micsau a réalisé une série d'opérations afin de reproduire le gain en capital inférieur qu'elle aurait réalisé par la vente directe de 3295.

Le plan impliquait le transfert du solde du CDC de 3295 lors du rachat de ses actions, solde qui lui a été ensuite transféré de nouveau lors d'un rachat ultérieur immédiatement après. Grâce à ce « recyclage » du CDC, 3295 a indirectement obtenu un gain supplémentaire de 31,5 millions de dollars dans la valeur des actions à faible

coût de sa filiale avant leur vente sans déclencher un gain correspondant, dans un contexte où l'alinéa 88(1)d) ne pouvait par ailleurs pas être invoqué.

Décision de la CCI

En première instance, la CCI a conclu que l'objectif du régime de CDC est de retracer les surplus des sociétés qui peuvent être distribués en franchise d'impôt aux actionnaires. En l'espèce, le régime de CDC ne permettait pas de retracer les surplus jusqu'au sommet de la structure de la société : un solde de CDC a circulé artificiellement au sein d'un groupe de sociétés pour revenir à son point de départ initial. L'application du paragraphe 55(2) a été contournée dans le cadre de ce processus, car les dividendes en capital ne sont pas visés par cette disposition.

Le juge de première instance s'est concentré sur le rachat croisé des actions pour conclure qu'il s'agissait d'un moyen pour Micsau de déclarer un dividende qui réduirait le gain en capital découlant de la vente de l'entreprise de médicaments génériques, ce qui serait contraire à l'objet, à l'esprit et à l'objectif des paragraphes 55(2), 83(2) et 89(1). La Cour a également estimé qu'aucune double imposition ne résultait du fait que le contribuable n'a pas pu bénéficier du coût de ses propres actions dans le cadre de la vente de ses actifs.

Décision de la CAF

La juge Goyette a refusé ces conclusions. Plutôt que de se concentrer sur le rachat croisé, elle a fondé son analyse sur l'ensemble de la série d'opérations : le gain en capital ultime réalisé sur la vente à Novartis n'a pas changé de façon significative par rapport à la vente directe des actions de 3295. Par conséquent, l'objet, l'esprit et l'objectif du régime des gains en capital (c'est-à-dire l'imposition des gains économiques véritables) ont toujours été atteints au moyen de la série d'opérations.

En outre, la CAF a souligné que la différence entre le gain en capital qui aurait résulté de la vente des actions de la filiale de 3295 et la vente des actions de 3295 n'échappait pas à l'impôt canadien. La différence provient du fait que Micsau a légalement isolé son PBR plus élevé dans les actions de 3295, et non du rachat croisé lui-même.

Enseignements et perspectives

Depuis Univar, il est bien établi que des opérations alternatives peuvent être prises en compte pour déterminer s'il y a abus dans le cadre d'une analyse liée à la RGAE.

Avant la décision de la juge Goyette dans l'affaire 3295, il n'y avait pas d'indications claires quant aux types d'opérations alternatives à considérer comme pertinentes dans le cadre d'une analyse d'abus liée à la RGAE. Par exemple, lors du procès en première instance, le juge a conclu que les quatre opérations alternatives proposées par Micsau n'étaient pas valables, car 1) la vente des actions de la filiale de 3295 était essentielle à l'opération puisque Novartis refusait d'acheter les actions de 3295 et 2) l'objectif de la vente, le prix et les incidences commerciales auraient été différents.

Au-delà du rejet des arguments de la CCI, la CAF a établi cinq critères à prendre en considération pour déterminer la pertinence des opérations alternatives dans le cadre d'une analyse d'abus liée à la RGAE :

- elles sont autorisées par la LIR;
- elles ne sont pas improbables au point d'être à peu près irréalisables;
- elles présentent un fort degré de ressemblances sur le plan commercial et économique avec la série d'opérations en cause;
- elles ont des incidences fiscales à peu près aussi favorables que la série d'opérations en question;
- elles ne constituent pas un abus au sens de la RGAE.

La CAF a conclu que ces critères étaient tous remplis pour les opérations alternatives en cause. Elle a donc confirmé qu'il n'y avait pas eu d'abus.

Il convient de noter que toutes les opérations alternatives présentées supposaient la vente de 3295, laquelle n'a en fin de compte pas été vendue par Micsau. Les actifs de 3295, eux, l'ont été. En considérant que la vente d'un actif d'une société est comparable à la vente de ses actions, la décision invite clairement les tribunaux à faire preuve de souplesse dans l'acceptation d'opérations comparables

aux fins de l'analyse relative à un abus. Cette décision devrait avoir une incidence importante sur les litiges fiscaux et la jurisprudence, car cette étape de l'analyse de la RGAE est la plus litigieuse.

Kone — Les opérations de rachat ne sont pas des trompe-l'œil et ne sont pas assujetties à la RGAE du Québec

Aperçu

Le 31 mai 2024, la Cour d'appel du Québec (la « CAQ ») a confirmé dans l'affaire *Agence du revenu du Québec c. Kone inc.*, [2024 QCCA 678](#), qu'un arrangement de financement transfrontalier réalisé au moyen d'une opération de rachat (ou « Repo » en anglais) n'était pas un trompe-l'œil et n'était pas assujetti à la règle générale anti-évitement du Québec (la « RGAE du Québec »).

Les faits

Dans le cadre d'une stratégie de financement visant à permettre à un groupe international de financer des acquisitions en Europe, une société contribuable canadienne (« Kone Canada ») a utilisé des fonds empruntés pour acheter diverses catégories d'actions privilégiées à dividende cumulatif d'un résident des États-Unis (« Kone USA ») auprès d'une société affiliée néerlandaise (« Kone BV »). Au même moment, Kone Canada a conclu une convention de rachat avec Kone BV concernant les actions privilégiées de Kone USA (les « actions Repo »). Conformément à la convention de rachat, Kone BV a racheté les actions Repo, à une date ultérieure, au même prix, ainsi que tous les dividendes cumulés, non payés et non déclarés.

Pendant qu'elle détenait les actions Repo, Kone Canada a reçu des dividendes sur ces actions dernières, qui étaient entièrement déductibles puisqu'ils étaient payés à même le surplus exonéré de Kone USA. Durant la même période, Kone Canada a déduit les intérêts payés sur sa dette intersociétés, générant ainsi des pertes autres qu'en capital.

En vertu du principe de la prééminence du fond sur la forme ou « *substance over form* » applicable en droit fiscal fédéral américain, l'opération de rachat a été considérée comme un prêt consenti par Kone Canada à Kone BV, garanti par les actions Repo.

L'Agence du revenu du Québec a contesté les opérations soulevant à la fois l'utilisation d'un trompe-l'œil ainsi que l'application de la RGAE du Québec, en alléguant que les opérations de rachat étaient « équivalentes à des prêts ».



La Cour du Québec a convenu avec Kone Canada que ni le trompe-l'œil ni la RGAE du Québec ne s'appliquaient. L'Agence du revenu du Québec a fait appel devant la CAQ.

Décision de la CAQ

La CAQ a conclu que :

- l'opération de rachat n'a pas donné lieu à un trompe-l'œil, car « [traduction] les parties ont agi conformément aux droits et obligations établis dans les documents »; le fait que le droit fiscal américain considère la substance économique de l'opération de rachat comme un prêt garanti ne signifie pas qu'il s'agit d'un trompe-l'œil visant à traiter l'opération comme une vente aux fins de l'impôt canadien conformément à sa forme juridique;
- la RGAE du Québec ne s'applique pas parce qu'il n'y a pas eu d'abus de l'objet et de l'esprit de l'équivalent québécois de l'article 17 de la LIR. L'opération de rachat n'allait pas à l'encontre de l'objet de cette disposition puisqu'elle prévoyait une forme raisonnable de rendement sous forme de dividendes.

La CAQ a confirmé que Kone Canada avait le droit de choisir la structure de financement qui offrait le résultat le plus favorable sur le plan fiscal, et que ce choix n'entraînait pas l'application de la RGAE du Québec. Les opérations de rachat sont des instruments financiers largement connus et utilisés sur le marché international, et il appartient au Parlement de prévoir des règles claires régissant le traitement fiscal de ces instruments. En l'absence de règles précises, il serait inapproprié pour la CAQ d'appliquer la RGAE du Québec pour imputer des intérêts.

L'Agence du revenu du Québec a déposé une demande d'autorisation d'appel auprès de la CSC le 30 août 2024.

Enseignements et perspectives

Les opérations de rachat étant des instruments de financement très courants et bien connus, cette décision

confirme qu'au Canada, la forme juridique d'une opération prévaut sur la substance économique et doit être respectée par l'autorité fiscale.

Nous comprenons que l'ARC a également contesté des opérations de rachat semblables.

Glencore — Les indemnités de rupture sont imposables en tant que paiement incitatif (CAF)

Aperçu

Cette décision concerne le traitement fiscal d'une « indemnité de rupture », c'est-à-dire une indemnité de résiliation de contrat versée par une société cible à un offrant en cas d'échec d'une fusion ou d'une acquisition publique. Ce type d'indemnités est une mesure de protection courante des transactions au Canada.

Les faits

Le litige est né en 1996 après que Falconbridge Limited (le prédécesseur de Glencore) a proposé d'acquérir des actions cotées en bourse de Diamond Fields Resources Inc. L'accord de fusion prévoyait une commission d'engagement de 28 millions de dollars payable à la conclusion de cet accord et une indemnité de rupture de 73 millions de dollars qui n'était payable que si une offre concurrente était acceptée. Diamond Fields a accepté une offre concurrente d'Inco Ltd. En conséquence, Diamond Fields devait et a payé à Falconbridge des frais incluant un frais de non-réalisation (« *Non-Completion Fee* » (soit une indemnité de rupture) de 73 millions de dollars.

Décision de la CCI

Devant la CCI, Glencore a fait valoir que l'indemnité de rupture n'était pas imposable, car elle ne provenait pas d'une source de revenus. À titre subsidiaire, Glencore a fait

valoir que l'indemnité de rupture était imposable en tant que gain en capital, car elle constituait une compensation pour la disposition de son droit de fusionner avec Diamond Fields.

La Couronne a fait valoir que l'indemnité de rupture était un revenu d'entreprise en vertu du paragraphe 9(1) de la LIR ou, subsidiairement, un revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien en vertu de l'alinéa 12(1)x) de la LIR.

La CCI a estimé que, puisque Glencore travaillait dans le secteur minier, elle avait reçu une indemnité de rupture dans le cadre de sa tentative d'acquisition d'une mine et que cette indemnité constituait donc un revenu d'entreprise en vertu du paragraphe 9(1), car elle était « inextricablement liée[s] aux activités commerciales habituelles de Falconbridge ». Par conséquent, la CCI n'a pas examiné la question de savoir si l'indemnité de rupture était un revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien en vertu de l'alinéa 12(1)x).

Glencore a fait appel auprès de la CAF.

Décision de la CAF

Le 5 janvier 2024, la CAF a rendu sa décision dans *Glencore Canada Corporation c. Canada*, **2024 CAF 3**.

La CAF n'a pas partagé l'avis de la CCI selon lequel l'indemnité de rupture constituait un revenu d'entreprise en vertu du paragraphe 9(1) de la LIR, mais elle a plutôt conclu que cette indemnité était imposable en tant que paiement incitatif en vertu de l'alinéa 12(1)x) de la LIR :

- **l'indemnité de rupture n'était pas un revenu d'entreprise en vertu du paragraphe 9(1) de la LIR**, en raison de la distinction entre un montant reçu au titre de capital (qui n'est pas un revenu provenant d'une entreprise) et un montant reçu au titre de revenu (qui est un revenu provenant d'une entreprise). La CAF a estimé que l'indemnité de rupture n'avait « [traduction] aucun rapport avec le revenu », mais qu'elle était plutôt liée à l'acquisition d'actions — une immobilisation — et qu'elle ne pouvait donc pas être considérée comme un revenu provenant d'une entreprise. En d'autres termes, Glencore était dans le secteur de l'exploitation minière, et non pas dans celui de l'acquisition de mines;
- **l'indemnité de rupture n'a pas donné lieu à un gain en capital** : bien que l'indemnité de rupture soit liée à une immobilisation (les actions), la CAF a estimé que la disposition du droit d'acquérir la cible n'avait pas donné lieu à un gain en capital. La CAF a estimé que cette décision dépendait fortement des modalités

de l'accord de fusion intervenu entre Falconbridge et Diamond Fields. Glencore avait fait valoir que l'indemnité de rupture était une compensation pour avoir renoncé à son droit de fusionner avec Diamond Fields. La CAF a estimé que Falconbridge n'avait pas de « [traduction] droit de fusionner » avec Diamond Fields puisque l'offre de Falconbridge s'adressait aux actionnaires de Diamond Fields et que le conseil d'administration de Diamond Fields n'était pas tenu de soutenir l'offre de Falconbridge. Le « [traduction] droit de fusionner » était subordonné à l'absence d'offres supérieures et à l'approbation des actionnaires de Diamond Fields;

- **l'indemnité de rupture est un revenu tiré d'une entreprise en tant que « paiement incitatif »** reçu par le contribuable conformément au sous-alinéa 12(1)x)(iii) de la LIR. La CAF a conclu que les indemnités de rupture sont destinées à inciter les offrants à participer à une offre publique d'achat et que Falconbridge n'aurait pas fait d'offre sans cette indemnité. En d'autres termes, l'indemnité de rupture constituait un paiement incitatif pour l'offre de Falconbridge et relevait du sous-alinéa 12(1)x)(iii).

Décision de la CSC

Le 8 août 2024, la CSC a rejeté la demande d'autorisation d'appel.

Enseignements et perspectives

La décision de la CAF a surpris la plupart des fiscalistes pour deux raisons.

Tout d'abord, il est communément admis que les indemnités de rupture sont payables en contrepartie du droit de résilier un accord de fusion. Dans l'affaire *Glencore*, la convention d'arrangement ne le stipulait pas explicitement; il est donc rappelé aux clients d'examiner attentivement la manière dont leur convention est rédigée.

Ensuite, le sous-alinéa 12(1)x)(iii) inclut un montant reçu comme revenu tiré d'une entreprise lorsqu'il est raisonnable de considérer que ce montant a été reçu à titre d'incitatif. Dans l'affaire *Glencore*, l'indemnité de rupture a été reçue après que l'offre ait été faite. Toutefois, il est difficile de comprendre comment la réception de l'indemnité de rupture, qui a eu lieu après l'échec de la transaction, constituait une incitation à faire une offre, car la réception de cette indemnité a eu lieu après que l'offre ait été faite.

La caractérisation unique que fait la CAF d'une indemnité de rupture et le raisonnement qu'elle suit fait vraisemblablement entrer dans le champ d'application de l'alinéa 12(1)x)

toute condition contractuelle qu'une partie considère comme essentielle. Les contribuables devraient garder à l'esprit cette incertitude potentielle entourant la portée de l'alinéa 12(1)x) lorsqu'ils envisagent des paiements d'indemnité et rédigent les contrats afin de bien préciser l'objectif de tout paiement d'indemnité.

AFFAIRES CONCERNANT LA TPS/TVH

Banque le Choix du Président — Les paiements de rachat ont été effectués dans le cadre d'une activité commerciale (CAF)

Aperçu

Ce litige fiscal est survenu dans le contexte du programme de fidélisation de la Banque le Choix du Président (la « Banque PC ») avec Loblaws inc. (« Loblaws ») et du régime légal régissant le traitement fiscal des biens achetés à l'aide de bons.

Dans le cadre de son programme de fidélisation avec Loblaws, la Banque PC a émis des cartes de crédit MasterCard de marque le Choix du Président à ses clients et leur a attribué des points PC chaque fois qu'ils utilisaient la carte. Toutefois, les titulaires de cartes ne pouvaient échanger leurs points que dans les magasins Loblaws. Il s'agissait d'une stratégie délibérée visant à inciter les titulaires de cartes à faire leurs achats chez Loblaws et ainsi augmenter l'achalandage des magasins.

Lorsqu'un client magasine dans les magasins Loblaws et utilise ses points PC pour obtenir un rabais, la Banque PC rembourse à Loblaws le coût du rabais que Loblaws a accordé au client (le paiement de rachat). Pour rémunérer

la Banque PC pour l'achalandage qu'elle génère chez Loblaws, Loblaws a versé à la Banque PC 0,35 \$ pour chaque tranche de 1,00 \$ de points PC échangés.

Les alinéas 181(2)a) et b) de la LTA créent un trop-payé de taxe, car ils considèrent que la taxe percevable et perçue par le détaillant est la taxe qui aurait été perçue sans le bon. Par exemple, si un client de l'Alberta achète du shampoing pour 10 \$ et utilise un bon de 1 \$, la TPS (5 %) de 0,50 \$ est calculée sur les 10 \$ et non sur les 9 \$, ce qui entraîne un trop-payé de TPS. Pour remédier à cette situation, le paragraphe 181(5) de la LTA permet à l'émetteur du bon (dans ce cas, la Banque PC qui a émis les Points PC) de recouvrer l'excédent de taxe au moyen d'un crédit fictif de taxe sur les intrants si certains critères sont remplis. L'un de ces critères est de savoir si l'émetteur du bon paie au détaillant le coût du bon lorsqu'il est échangé par le client « dans le cadre de ses activités commerciales ».

Le Ministre a refusé à la Banque PC les crédits fictifs de taxe sur les intrants au motif que la Banque PC n'avait pas effectué le paiement de rachat « dans le cadre de ses activités commerciales ». Le Ministre a allégué que la Banque PC avait émis les points PC et effectué le paiement de rachat afin d'accroître l'utilisation de la carte MasterCard PC et, par conséquent, d'augmenter les bénéfices tirés de son activité de services financiers. Comme la prestation de services financiers est une fourniture exonérée, elle est exclue de la définition d'une « activité commerciale » au sens de la LTA.

La Banque PC a fait valoir qu'elle avait émis les points PC non seulement pour favoriser son activité liée aux cartes de crédit, mais aussi pour générer de l'achalandage vers Loblaws, et que c'était là la raison du paiement de rachat. L'activité consistant à générer de l'achalandage vers



Loblaws était une activité commerciale. En particulier, la Banque PC a fait valoir que le paragraphe 181(5) n'exigeait pas que l'activité soit exclusivement commerciale.

La CCI a conclu que la Banque PC avait effectué le paiement de rachat dans le cadre de ses activités de services financiers.

Décision de la CAF

Le 21 août 2024, la CAF a rendu sa décision dans l'affaire *Banque du Choix du Président c. Sa Majesté le Roi*, **2024 CAF 135**. La CAF a conclu que selon une interprétation appropriée du paragraphe 181(5), qui n'exige pas que l'activité soit exclusivement commerciale, la Banque PC a effectué le paiement de rachat dans le cadre d'une activité commerciale. Par conséquent, la Banque PC avait droit aux crédits fictifs de taxe sur les intrants.

Enseignements et perspectives

L'analyse textuelle, contextuelle et téléologique d'une disposition en dictera probablement le résultat. Dans cette affaire, le texte du paragraphe 181(5) n'utilisait pas le mot « exclusivement », permettant que les activités taxables soient prises en compte même si la personne fournit simultanément des services exonérés. En outre, le fait qu'il y a eu un trop-payé de TPS et que le Parlement a créé un régime spécifique pour répartir ce trop-payé a contribué à consolider une victoire pour le contribuable.

Banque Toronto-Dominion — Les milles Aéroplan ne sont pas des certificats-cadeaux (CCI)

Aperçu

Dans cette affaire, la CCI a examiné si un mille Aéroplan est un « certificat-cadeau » au sens de l'article 181.2 de la LTA. La décision a établi les caractéristiques qu'une pièce doit avoir pour être un certificat-cadeau, ce qui n'est pas défini dans la LTA.

La Banque TD a conclu un accord de programme d'affinité avec Aéroplan qui permet à la Banque TD d'offrir des milles Aéroplan aux utilisateurs de certaines cartes Visa TD. Les milles Aéroplan sont des points qui peuvent être échangés par l'intermédiaire d'Aéroplan contre des récompenses de voyage et divers autres biens et services.

Aéroplan a facturé à la Banque TD divers montants en vertu de cet accord et a appliqué la TPS/TVH aux montants facturés. La Banque TD a payé la TPS/TVH facturée, mais a ensuite demandé des remboursements alléguant qu'elle avait payé la TPS/TVH par erreur.

La Banque TD a affirmé qu'Aéroplan lui avait fourni des milles Aéroplan et que les milles Aéroplan étaient des certificats-cadeaux. En vertu de l'article 181.2 de la LTA, la délivrance ou la vente d'un certificat-cadeau à titre onéreux est réputée ne pas être une fourniture.

Le Gouvernement a pris la position qu'Aéroplan effectuait une fourniture taxable de services de promotion et de marketing à la Banque TD. En alternative, le Gouvernement a fait valoir que les milles Aéroplan ne répondaient pas aux critères des certificats-cadeaux.

La CCI a rendu sa décision dans l'affaire *Toronto-Dominion Bank v. The King*, **2024 CCI 50**.

Premièrement, la CCI a conclu qu'en vertu de l'accord, Aéroplan a fourni à la Banque TD plusieurs biens et services différents. La CCI a convenu avec les parties que les biens et services fournis faisaient partie d'une fourniture unique combinée. La CCI a ensuite déterminé que l'élément prédominant de la fourniture unique était les milles Aéroplan, car il n'y avait aucune efficacité commerciale à l'accord sans les milles Aéroplan.

Deuxièmement, la CCI a conclu que les milles Aéroplan n'étaient pas des certificats-cadeaux. Pour déterminer si les milles Aéroplan étaient des certificats-cadeaux, un terme non défini dans la LTA, la CCI a conclu que, bien que le terme « certificat-cadeau » englobe à la fois les cartes prépayées et les bons pour des biens ou des services, le Parlement avait seulement l'intention que les cartes prépayées soient traitées comme des certificats-cadeaux. La CCI a estimé que les caractéristiques d'un certificat-cadeau incluent :

- une valeur monétaire déclarée qui figure sur la face de la pièce ou qui peut être récupérée électroniquement;
- la pièce doit être transférable sans paiement supplémentaire à l'émetteur;
- le porteur doit avoir le droit d'appliquer tout ou partie du solde de la valeur monétaire stockée au prix d'achat;
- la pièce peut être assortie de certaines conditions, mais celles-ci ne doivent pas s'éloigner des attributs semblables à celles de l'argent.

Selon la CCI, les milles Aéroplan ne présentaient aucune de ces caractéristiques : ils n'avaient pas de valeur monétaire déclarée, ils n'étaient pas transférables sans payer des frais importants à Aéroplan et il y avait une condition importante à leur utilisation – la nécessité d'accumuler davantage de milles Aéroplan pour pouvoir utiliser un seul mille Aéroplan.

TD Bank a fait appel de cette décision auprès de la CAF.

Enseignements et perspectives

Le terme « certificat-cadeau » n'est pas défini dans la LTA. Les décisions concernant les certificats-cadeaux n'ont pas été cohérentes quant aux caractéristiques nécessaires. Même la politique administrative de l'ARC n'a pas été cohérente.

Cette décision pourrait avoir des répercussions sur d'autres programmes de fidélisation, en particulier lorsque des points/bons ont été traités comme des certificats-cadeaux, ainsi que dans les cas où des bons pour des biens ou des services sont fournis — lesquels ne seraient plus considérés comme des certificats-cadeaux si l'on suit l'interprétation de la CCI.

Entrepôt Frigorifique International — L'ARC ne peut pas imposer d'obligations supplémentaires pour réclamer des CTI (CCI)

Aperçu

Le 27 mai 2024, la CCI a rendu sa décision dans *Entrepôt Frigorifique International inc. c. Le Roi*, [2024 CCI 78](#). Dans cette affaire, un inscrit à la TPS a payé certaines agences de placement pour la fourniture de travailleurs temporaires. Les agences de placement ont remis des factures à l'inscrit, qui contenaient tous les renseignements prescrits par la législation, et ont perçu la TPS sur la fourniture de leurs services. Toutefois, ces agences n'ont pas remis la TPS perçue. L'inscrit, qui avait payé la TPS sur les services, a réclamé des crédits de taxe sur les intrants (les « CTI »).

Au lieu de s'adresser aux agences de placement et de leur réclamer la TPS non remise, le Ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'inscrit en refusant tous les CTI que l'inscrit réclamait au motif que les factures remises par les agences de placement étaient des fausses factures, que les agences de placement ne disposaient pas des ressources nécessaires pour fournir les services

pour lesquels elles avaient été retenues par l'inscrit, et que l'ensemble de l'arrangement n'était qu'un trompe-l'œil auquel l'inscrit participait.

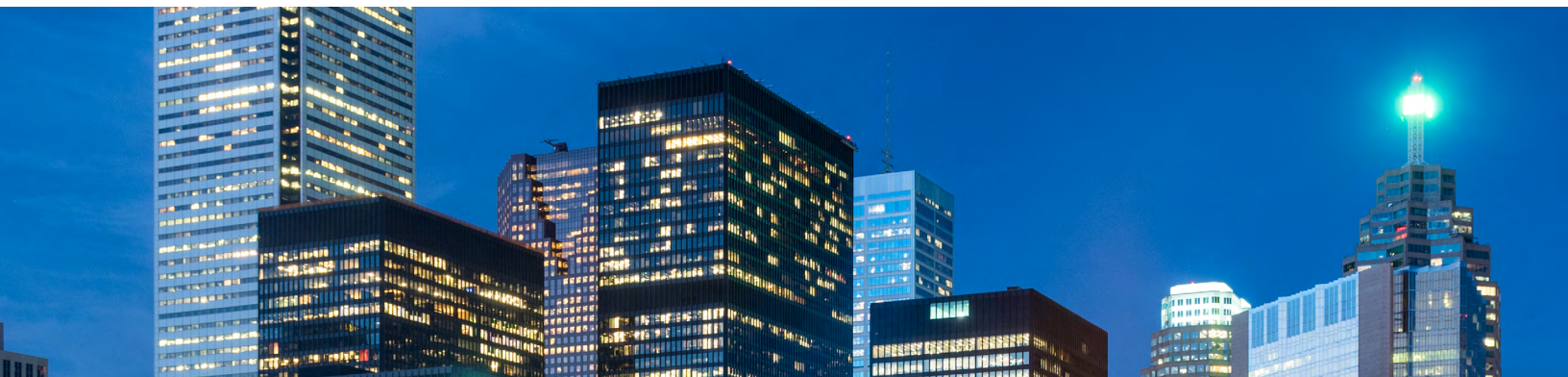
La question clé était de savoir si un inscrit à la TPS est tenu d'exercer une diligence raisonnable supplémentaire à l'égard de ses fournisseurs, notamment en s'assurant que le fournisseur a remis toute la TPS qu'il a perçue, afin de réclamer des CTI.

La CCI a accueilli l'appel du contribuable et a réaffirmé que, sauf lorsque l'inscrit est un participant réel à une fraude ou à un trompe-l'œil, le droit d'un inscrit de réclamer des CTI ne dépend pas de l'exercice d'une diligence raisonnable supplémentaire à l'égard de ses fournisseurs. Au contraire, si l'inscrit satisfait aux exigences documentaires énoncées dans la LTA et les règlements, il a droit aux CTI.

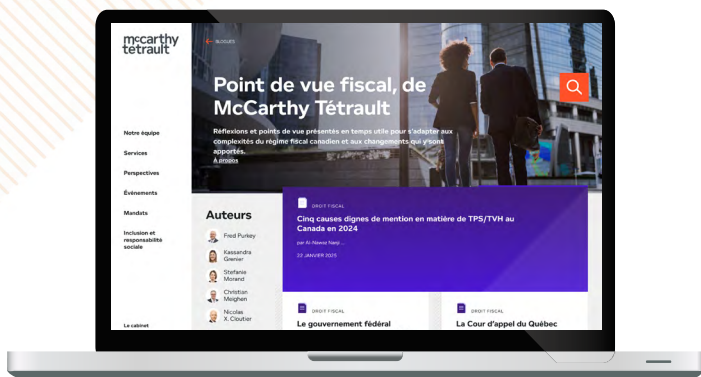
Enseignements et perspectives

Lorsqu'un fournisseur fournit des services à un acheteur et perçoit la TPS, mais ne la remet pas au Gouvernement, l'ARC tente de plus en plus souvent de s'en prendre à l'acheteur pour lui refuser des CTI, au lieu de s'en prendre au fournisseur qui a indûment conservé la TPS. Un acheteur qui a déjà payé la TPS ne devrait pas se voir également refuser les CTI, à moins qu'il ne participe directement à une fraude. Il n'y a aucune exigence supplémentaire pour un qu'acheteur exerce une diligence raisonnable supplémentaire pour s'assurer que le fournisseur a bien remis la TPS.

Dans certaines industries où la fraude est élevée, l'ARC peut prendre des mesures pour informer un acheteur ou exiger d'un fournisseur qu'il obtienne une certification afin de s'assurer que la TPS est correctement remise ou révoquer l'inscription du fournisseur, auquel cas aucun CTI ne peut être réclamé.



VISITEZ NOTRE BLOGUE POINT DE VUE FISCAL DE MCCARTHY TÉTRAULT :



<https://www.mccarthy.ca/fr/references/blogues/point-de-vue-fiscal-de-mccarthy-tetrault>

À propos de nous

Notre expertise en fiscalité et notre connaissance du régime fiscal du Canada sont largement reconnues. En aidant nos clients à s'orienter dans les aspects fiscaux canadiens et transfrontaliers d'opérations diverses, notamment les fusions et acquisitions de sociétés ouvertes et fermées, les restructurations, ainsi que les financements et titrisations, nous abordons avec clarté et pragmatisme des questions fiscales complexes qui pourraient autrement détourner l'attention des objectifs d'affaires. Nous avons aidé à conclure des opérations parmi les plus novatrices et les plus notoires au Canada.

McCarthy Tétrault S.E.N.C.R.L., s.r.l. est un cabinet d'avocats canadien de premier plan qui possède des bureaux dans tous les grands centres d'affaires au Canada, ainsi qu'à New York et à Londres.

« Il s'agit d'une excellente équipe, très minutieuse et très attentive aux détails. Ils ont fait un travail fantastique et sont les meilleurs avec qui j'ai jamais travaillé. McCarthy serait absolument mon premier choix en matière de fiscalité ».

– Chambers Global
Entrevue avec un client (Fiscalité)

VANCOUVER

Suite 2400, 745 Thurlow Street
Vancouver (Colombie-Britannique) V6E 0C5

CALGARY

Suite 4000, 421 7th Avenue SW
Calgary (Alberta) T2P 4K9

TORONTO

Suite 5300, TD Bank Tower
Box 48, 66 Wellington Street West
Toronto (Ontario) M5K 1E6

MONTREAL

Bureau MZ400
1000, rue De La Gauchetière Ouest
Montréal (Québec) H3B 0A2

QUÉBEC

500, Grande Allée Est, 9e étage
Québec (Québec) G1R 2J7

NEW YORK

55 West 46th Street, Suite 2804
New York, New York 10036
États-Unis

LONDRES

1 Angel Court, 18th Floor
Londres, EC2R 7HJ
Royaume-Uni