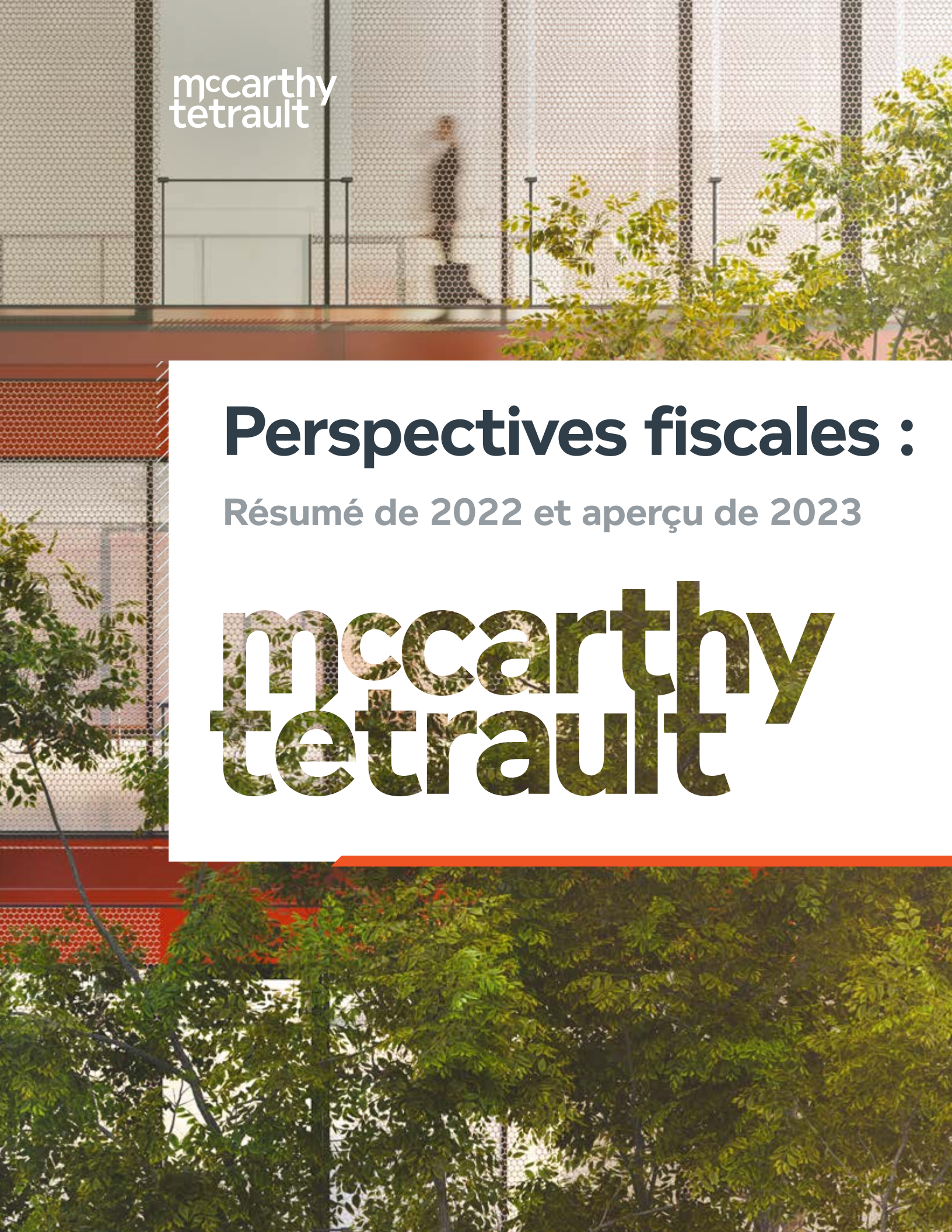




mccarthy
tetrault

Perspectives fiscales :

Résumé de 2022 et aperçu de 2023

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, Alexandra Carbone, Kathryn Walker, Kalev Tamm
Jeremy Ho, Joy Elkeslassy, Adam Unick, Brett Anderson
Brendan Festeryga, Anu Koshal, Dominic Bédard-Lapointe
Jesse Waslowski, Simon Douville, Colton Dennis

Perspectives fiscales : Résumé de 2022 et aperçu de 2023

- L'année 2022 a été marquée par d'importants développements en droit fiscal canadien. En effet, il y a eu une avalanche de nouvelles propositions législatives, d'avant-projets de loi mettant en œuvre des propositions antérieures, des modifications techniques et un engagement du gouvernement du Canada (le « **gouvernement** ») à entreprendre d'autres réformes fiscales dans le futur. La communauté fiscale canadienne a consacré l'année 2022 à assimiler ces propositions complexes et, dans certains cas, détaillées, à mesurer leur impact sur les opérations et structures actuelles, en plus de fournir des commentaires et de soumettre des critiques au ministère des Finances (« **Finances** »).

Cet article présente un aperçu des développements législatifs et judiciaires importants qui ont touché le domaine de la fiscalité au Canada en 2022, ainsi que des principales modifications fiscales auxquelles on peut s'attendre en 2023. Compte tenu du nombre important de développements fiscaux survenus cette année, le présent article ne se fixe pas pour objectif d'être exhaustif; il vise plutôt à souligner les développements que nous considérons comme ayant l'impact le plus marqué sur une large gamme de clients.

Nos commentaires sont divisés en sections, comme suit :

Partie 1 – Aperçu des développements qui ont touché la fiscalité au Canada en 2022

- Législation en matière de fiscalité
- Décisions en matière de fiscalité
- Taxes de vente

Partie 2 – Perspectives pour 2023

Partie 1 – Aperçu des développements qui ont touché la fiscalité au Canada en 2022

LÉGISLATION EN MATIÈRE DE FISCALITÉ

L'important volume de propositions et d'avant-projets de loi mettant en œuvre des propositions annoncées antérieurement comprenait les éléments suivants¹ :

- Le 4 février 2022, Finances a publié un avant-projet de loi visant un certain nombre de propositions annoncées antérieurement (la « **publication de février** »). Cet avant-projet de loi comprenait notamment les « règles de restriction des dépenses excessives d'intérêts et de financement » (« **règles de RDEIF** »), les nouvelles exigences en matière de déclaration des fiducies (« **règles de divulgation des fiducies** ») et les règles de divulgation obligatoire (« **règles de divulgation obligatoire** »).
- Le 7 avril 2022, le gouvernement a publié le **budget fédéral de 2022** (« **budget de 2022** ») qui contenait des propositions importantes comme le dividende pour la relance au Canada et un impôt supplémentaire pour les banques et les assureurs-vie, les règles relatives aux sociétés privées sous contrôle canadien (« **SPCC** ») en substance (« **règles des SPCC en substance** »), et des règles concernant le revenu étranger accumulé tiré de biens gagné par des sociétés étrangères affiliées contrôlées de SPCCs, une mise à jour sur l'engagement du gouvernement de donner suite aux recommandations de l'Organisation de coopération et de développement économiques (« **OCDE** ») touchant la réforme fiscale internationale, de même qu'un processus de consultation sur la « modernisation » de la règle générale anti-évitement (« **RGAE** »). L'aperçu du budget de 2022 de McCarthy Tétrault S.E.N.C.R.L., s.r.l. fournit un examen plus détaillé de ces propositions.

¹ Sauf indication contraire, tous les renvois législatifs contenus dans le présent document se rapportent à la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) (la « **LIR** »).





- Le 29 avril 2022, Finances a publié le premier des deux ensembles distincts d'avant-projets de loi encadrant les règles « visant à contrer les dispositifs hybrides » (« règles concernant les dispositifs hybrides ») annoncés dans le budget fédéral de 2021.
- Le 9 août 2022, le gouvernement a publié des avant-projets de loi touchant certaines mesures proposées dans le budget de 2022 ainsi que dans les budgets antérieurs. Les propositions législatives comprenaient notamment une version modifiée de l'avant-projet de loi mettant en œuvre les règles de divulgation obligatoire et les règles de divulgation des fiducies en réponse aux commentaires formulés par la communauté fiscale depuis le 4 février 2022. Les nouveaux avant-projets de loi en lien avec les mesures proposées dans le budget de 2022 comme le dividende pour la relance du Canada et l'impôt supplémentaire pour les banques et les assureurs-vie, le crédit d'impôt à l'investissement pour le captage, l'utilisation et le stockage du carbone, le crédit d'impôt pour l'exploration de minéraux critiques, l'élimination des actions accréditatives pour les activités pétrolières, gazières et du charbon, les règles relatives aux opérations de couverture et les ventes à découvert par les institutions financières canadiennes, les règles des SPCC en substance et bien d'autres. Le train de mesures du 9 août incluait également un certain nombre de « modifications techniques » que Finances a décrites comme « visant à accroître la certitude et l'intégrité du régime fiscal », ces dernières comprennent des modifications fondamentales qui auront des répercussions significatives sur la planification fiscale.
- Toujours le 9 août 2022, Finances a publié un document de consultation intitulé « Renforcer la règle générale anti-évitement », et entamé le processus de consultation portant sur la RGAÉ annoncé dans le budget de 2022.
- Le 3 novembre 2022, le gouvernement a présenté à la Chambre des communes l'*Énoncé économique de l'automne de 2022* (l'*« Énoncé économique de l'automne »*). En parallèle avec l'*Énoncé économique de l'automne*, le gouvernement a publié une série d'avant-projets de loi pour consultation publique

portant sur une multiplicité de mesures fiscales annoncées antérieurement. Le 4 novembre 2022, le gouvernement a déposé à la Chambre des communes le projet de loi C-32, la *Loi d'exécution de l'énoncé économique de l'automne 2022* (le « **projet de loi C-32** »). Cette série d'avant-projets de loi et le projet de loi C-32 incluaient, notamment, (i) une version des règles de RDEIF révisées, intégrant des changements destinés à tenir compte des commentaires formulés par les parties prenantes et d'autres enjeux soulevés et à reporter l'entrée en vigueur de ces règles qui, plutôt que de s'appliquer aux années d'imposition commençant à compter du 1er janvier 2023, s'appliqueront aux années d'imposition commençant à compter du 1er octobre 2023 inclusivement; (ii) un report de la date d'entrée en vigueur des exigences modifiées en matière de déclaration pour les opérations à déclarer et de nouvelles exigences en matière de déclaration pour les opérations à signaler à la date à laquelle un projet de loi mettant en œuvre ces dispositions législatives recevra la sanction royale; et (iii) un report de l'entrée en vigueur des règles de divulgation des fiducies (y compris les « simples fiducies » (*bare trusts*)) d'une année, soit à partir des années d'imposition se terminant après le 30 décembre 2023 plutôt qu'aux années d'imposition se terminant après le 30 décembre 2023 comme initialement envisagé.

- Le 15 décembre 2022, le projet de loi C-32 a reçu la sanction royale.

Le nombre de développements législatifs survenus au cours de l'année est tel que l'on ne peut les examiner tous en profondeur. Dans les sections qui suivent, nous proposons un aperçu des développements les plus notables de l'année 2022.

RÈGLES DE RDEIF

La publication de février comprenait un avant-projet de loi mettant en œuvre les règles de RDEIF proposées. Le 3 novembre 2022, le gouvernement a publié une version révisée des règles de RDEIF. Le présent résumé examine



ces règles de RDEIF proposées dans l'avant-projet de loi du 3 novembre. La date limite pour faire des commentaires sur cet avant-projet de loi était le 6 janvier 2023.

Il est prévu que les règles de RDEIF s'appliqueront aux années d'imposition commençant à compter du 1er octobre 2023. Une fois adoptées, elles limiteront essentiellement la déduction des intérêts à un ratio fixe du « BAIIA fiscal », sous réserve de l'admissibilité d'un groupe de sociétés à l'utilisation de la méthode du « ratio de groupe » (décrite ci-après). Conformément à ce que prévoit le rapport Action 4 adopté en vertu du Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« BEPS ») du Groupe des Vingt et de l'OCDE, les règles de RDEIF visent à répondre aux préoccupations relatives à l'érosion de la base fiscale résultant de la déduction, aux fins de l'impôt sur le revenu, d'intérêts excessifs et d'autres coûts de financement, principalement dans le contexte d'entreprises multinationales (les « EM ») et d'investissements transfrontaliers.

Les règles de RDEIF sont complexes, d'autant plus qu'elles sont destinées à s'appliquer conjointement avec la myriade de règles existantes qui ciblent la déductibilité des frais d'intérêt aux fins de l'impôt canadien, et non de s'y substituer. Les règles actuelles limitant la déductibilité des intérêts visent principalement les non-résidents qui investissent au Canada. L'adoption des règles de RDEIF sans retirer aucune des règles existantes suggère que ces règles de RDEIF visent les EM canadiennes, ce qui représente un changement important à la politique fiscale canadienne. En effet, par le passé, la politique fiscale canadienne n'a jamais restreint les EM canadiennes dans leurs emprunts servant à investir dans leurs activités à l'étranger, ce afin de les encourager à devenir des entreprises canadiennes plus fortes et d'éviter qu'elles deviennent elles-mêmes des cibles de prises de contrôle étrangères.

Survol des règles de RDEIF

Les règles de RDEIF limitent à un ratio fixe du « revenu imposable rajusté » (« RIR ») d'un contribuable le montant pouvant être déduit à l'égard des intérêts et des frais de financement qu'il a payé au cours d'une année d'imposition donnée. Ce ratio fixe correspond à 30 % du RIR du

contribuable pour l'année (sauf pour les années d'imposition qui commencent le 1er octobre 2023 ou après cette date et avant le 1er janvier 2024, pour lesquelles le ratio fixe est de 40 %). Le RIR est en fait la portion du « BAIIA fiscal » gagné au Canada; essentiellement, il s'agit du revenu imposable d'un contribuable (ou, dans le cas d'un contribuable non-résident, le revenu imposable gagné au Canada), rajusté pour ajouter les déductions demandées dans le calcul du revenu imposable en lien avec les dépenses d'intérêts et de financement (les « DIF »), certaines charges fiscales, les déductions pour amortissement et les déductions pour des frais globaux relatifs à des ressources, et y soustraire toute inclusion de revenus d'intérêts ou de financement (les « RIF »), de revenus non-imposés (y compris les revenus de source étrangère à l'égard desquelles un crédit pour impôt étranger est demandé au Canada) et certains autres montants. Sont notamment exclus du calcul du RIR d'un contribuable les revenus de dividendes, dans la mesure où il a le droit de demander une déduction équivalente en vertu de l'article 112 (pour les dividendes inter-sociétés reçus de sociétés canadiennes) ou de l'article 113 (pour les dividendes reçus de sociétés étrangères affiliées).

Les règles de RDEIF sont destinées à s'appliquer d'une façon générale autant aux sociétés et fiducies résidentes du Canada qu'à celles qui sont non résidentes du Canada. Il existe toutefois des exceptions pour certaines catégories spécifiques d'entités (les « entités exclues ») pour lesquelles la déduction des DIF représente un faible risque relativement au BEPS. Les entités exclues comprennent, en termes généraux : (i) les sociétés privées sous contrôle canadien (ensemble avec toutes leurs sociétés associées) qui ont un capital imposable utilisé au Canada de moins de 50 millions de dollars; (ii) les groupes de sociétés et de fiducies résidant au Canada dont les DIF sont de 1 million de dollars ou moins; (iii) les sociétés ou fiducies résidant au Canada, si ces dernières ainsi que toute autre entité admissible du groupe (très généralement, les entités résidentes du Canada liées ou affiliées à ces sociétés ou fiducies) exploitent, en totalité ou presque, leurs entreprises au Canada, qu'aucun membre du groupe n'ait de DIF importantes payables à un « investisseur indifférent

relativement à l'impôt » ayant un lien de dépendance avec un membre du groupe, que les participations du groupe dans des sociétés étrangères affiliées, le cas échéant, sont de *minimis* (c.-à-d. que le plus élevé du coût comptable de l'ensemble des actions des sociétés étrangères affiliées détenues par le groupe et de la juste valeur marchande des actifs de l'ensemble des sociétés affiliées étrangères détenues par le groupe n'excède pas 5 millions de dollars) et qu'aucun non-résident ne détienne une participation notable dans un membre du groupe.

Le régime des règles de RDEIF inclut un certain nombre de règles accessoires qui présentent généralement un caractère d'allègement. En vertu des règles proposées, un contribuable qui est membre d'un groupe consolidé (défini en fonction des normes comptables internationales) peut choisir de calculer sa limite de DIF au moyen d'un « ratio de groupe » (soit le ratio de dépenses nettes d'intérêts payés à des tiers par rapport au BAIIA comptable) au lieu du ratio fixe, lorsque le « ratio du groupe » excède le ratio fixe applicable. Ce ratio de groupe devrait dans les faits permettre à un contribuable qui est membre d'un groupe dont les activités sont exclusivement canadiennes de ne pas être soumis à la limite de déductibilité de 30%. Les règles proposées prévoient également la possibilité pour un contribuable, dans certaines circonstances, de transférer sa capacité inutilisée de déduire ses DIF à d'autres membres canadiens du groupe. Enfin, les règles de RDEIF contiennent des dispositions qui permettent le report indéfini des DIF dont la déductibilité a été refusée, de sorte qu'un contribuable puisse potentiellement demander la déduction de ces DIF dans une année d'imposition ultérieure durant laquelle ce dernier aura de la capacité. Les règles prévoient également un report prospectif de trois ans de la capacité de déduction inutilisée (équivalant en fait à un report rétrospectif de trois ans des DIF refusées).

De plus, les règles proposées prévoient une nouvelle exclusion pour les « dépenses d'intérêts et de financement exonérées », relative à certains projets d'infrastructure public-privé canadiens, où la totalité ou presque des dépenses sont assumées directement ou indirectement par une administration du secteur public.

Les règles de RDEIF permettent également à deux sociétés canadiennes imposables liées ou affiliées, et à certaines sociétés de personnes, de faire le choix conjoint que certaines DIF (les « **DIF exclus** ») engagées par l'une et payées à l'autre au cours d'une année d'imposition soient exclues de la limite de déductibilité de 30 %. Ce choix vise principalement à faire en sorte que les règles de RDEIF n'aient pas d'incidence défavorable sur les transactions courantes de consolidation des pertes dans un groupe canadien.

Des règles spécifiques applicables aux institutions financières sont incluses dans les règles de RDEIF et sortent du cadre du présent survol.

Interaction avec les SEAC

L'avant-projet de loi de novembre a clarifié comment les règles de RDEIF interagissent avec le régime des

sociétés étrangères affiliées. En bref, les contribuables canadiens seront tenus d'inclure leur part des dépenses d'intérêts et de financement de la société affiliée pertinentes (« **DIFSAP** ») et des revenus d'intérêts et de financement de la société affiliée pertinents (« **RIFSAP** ») d'une société étrangère affiliée contrôlée (« **SEAC** ») dans leurs DIF et RIF, respectivement. Si une fraction des DIF d'un contribuable n'est pas déductible en vertu des règles de RDEIF, les DIFSAP de la SEAC seront aussi non-déductibles dans une même proportion dans le cadre du calcul du revenu étranger accumulé tiré de biens de la SEAC. Aucune disposition ne prévoit un report des dépenses restreintes de la SEAC.

Règles anti-évitement

Les règles proposées contiennent des dispositions anti-évitement qui ont pour objet d'empêcher que les RIF d'un contribuable soient majorés ou que ses DIF soient sous-évalués, du fait de certains types d'opérations. En outre, le gouvernement a précisé qu'il appliquerait possiblement la RGAE dans des cas où aucune règle anti-évitement spécifique ne trouverait application.

RÈGLES DE DIVULGATION DES FIDUCIES

Une proposition visant la mise en place de nouvelles exigences en matière de divulgation pour les fiducies a été annoncée pour la première fois dans le budget de 2018. Une version préliminaire des règles de divulgation des fiducies a ainsi d'abord été incluse dans la publication de février et une version révisée de ces règles a par la suite été publiée le 9 août 2022. À l'origine, les règles proposées ne devaient s'appliquer qu'aux fiducies dont l'année d'imposition se terminait après le 30 décembre 2021. La date d'entrée en vigueur a cependant été reportée une première fois par la publication de février puis reportée à nouveau par l'Énoncé économique de l'automne. Il est actuellement prévu que les règles s'appliquent aux années d'imposition des fiducies se terminant après le 30 décembre 2023.

Finances est d'avis que les renseignements recueillis en vertu des règles actuelles sont insuffisants puisque ces renseignements ne sont obtenus que des fiducies qui paient de l'impôt, vendent une immobilisation ou réalisent des distributions à l'intention de leurs bénéficiaires. Les nouvelles règles proposées ont pour objet de régler ce qui est perçu comme de l'insuffisance dans les renseignements recueillis en mettant en place des exigences en matière de divulgation plus étoffées pour certains types de fiducies.

En vertu des nouvelles règles de divulgation des fiducies, toutes les fiducies assujetties à ces dernières seraient tenues de produire une déclaration de revenus et de fournir des renseignements concernant toutes les « entités assujetties », incluant tout fiduciaire, bénéficiaire ou auteur de la fiducie. En outre, toute personne ayant la capacité d'exercer une influence sur les décisions des fiduciaires ou de passer outre les décisions de ces derniers (p. ex. un protecteur de la fiducie) constituerait une entité assujettie.

Les nouvelles règles exigent que, pour chaque entité assujettie, soient fournis les renseignements suivants : le nom, le type et la classification de l'entité, l'adresse, la date de naissance (s'il s'agit d'une personne physique), la juridiction de résidence et le numéro d'identification fiscal (p. ex. le numéro d'assurance sociale, le numéro de compte de fiducie ou le numéro d'entreprise).

Dans la première itération de ces règles qui se trouvait dans un avant-projet de loi publié le 27 juillet 2018, les règles de divulgation des fiducies devaient initialement s'appliquer aux fiducies expresses (ce qui signifie, aux fins du droit civil, une fiducie autre qu'une fiducie établie par la loi ou par jugement) résidentes du Canada ainsi qu'aux fiducies non résidentes ayant actuellement l'obligation de produire une déclaration T3, pour les années d'imposition se terminant après le 30 décembre 2021.

La publication de février contenait une version révisée des propositions législatives préliminaires qui était généralement similaire à celles de l'avant-projet de loi d'origine ou que cette version a) a élargi l'application des règles pour qu'elles s'appliquent aux « simples fiducies » (*bare trust*) du fait de l'ajout du paragraphe 150(1.3); b) a limité la communication des informations prévue au paragraphe 150(1.4) proposé qui sont assujetties au secret professionnel de l'avocat; et c) a exempté de l'application de ces règles les fiducies dont la totalité des unités sont cotées à une bourse de valeurs désignée (ainsi que d'autres exemptions spécifiques à certains types de fiducies).

Les propositions législatives du 9 août 2022 incluaient quant à elles des changements qui ont permis de clarifier les exigences en matière de divulgation applicables aux fiducies ayant des unités cotées en bourse et a ajouté les fiducies instituées en vertu d'un régime de participation des employés aux bénéfices, d'un régime enregistré de prestations supplémentaires de chômage ainsi que d'un compte d'épargne pour l'achat d'une première propriété à la liste des fiducies exemptées des nouvelles exigences en matière de divulgation.

Les règles de divulgation des fiducies se trouvent dans le projet de loi C-32.

Le défaut de se conformer aux nouvelles règles de divulgation des fiducies pourra entraîner des pénalités importantes équivalant à (i) 100 \$, ou (ii) 25 \$ par jour de non-conformité, jusqu'à concurrence d'un maximum de 2 500 \$, et des pénalités additionnelles pourront s'appliquer dans les cas où le défaut de produire une déclaration ou le fait que cette déclaration contienne un faux énoncé ou une omission est fait sciemment ou dans des circonstances équivalant à une faute lourde.

RÈGLES DE DIVULGATION OBLIGATOIRE

L'annonce de février incluait des propositions législatives portant sur les règles de divulgation obligatoire proposées dans le budget de 2021. Les règles de divulgation obligatoire ont ensuite été mises à jour le 9 août 2022. Les propositions législatives incluent des règles qui (a) élargissent l'application potentielle des règles relatives aux « opérations à déclarer », (b) créent un nouveau régime applicable à la déclaration des « opérations à signaler » et (c) imposent l'obligation de déclarer des traitements fiscaux incertains par des personnes morales lorsque certaines conditions sont remplies. Les contribuables (ainsi que les conseillers et les promoteurs) qui ne respectent pas les règles de divulgation proposées peuvent s'exposer à des pénalités importantes et, dans certains cas, à des périodes prolongées de nouvelle cotisation.

Opérations à déclarer

Généralement, une opération constituera une opération à déclarer en vertu de l'avant-projet de loi si :

1. il serait raisonnable de conclure que l'un des principaux objets de l'opération ou d'une série d'opérations est l'obtention d'un avantage fiscal; et
2. l'une des caractéristiques suivantes est vérifiée à l'égard de l'opération ou de la série d'opérations :



- a. les honoraires d'un conseiller, d'un promoteur ou d'une personne qui a un lien de dépendance avec un conseiller ou un promoteur sont, d'une manière ou d'une autre, (i) fonction du montant de l'avantage fiscal obtenu; (ii) conditionnels à l'obtention d'un avantage fiscal; ou (iii) rattachés au nombre de personnes qui, selon le cas, prennent part à la même opération, à la même série d'opérations, ou à une opération ou à une série d'opérations semblable, ont profité des conseils ou des avis donnés par le conseiller ou le promoteur au sujet des conséquences fiscales de l'opération ou de la série ou d'une opération ou série semblable;
- b. un conseiller, un promoteur ou une personne qui a un lien de dépendance avec un conseiller ou un promoteur obtient un droit à la confidentialité à l'égard d'un traitement fiscal relativement à l'opération ou à la série d'opérations; ou
- c. le contribuable, un conseiller, un promoteur ou une personne qui a un lien de dépendance avec l'une ou l'autre des personnes susmentionnées, obtient une protection contractuelle qui protège contre le défaut de l'opération ou de la série d'opérations de produire l'avantage fiscal.

Opérations à signaler

Une opération à signaler s'entend d'une opération, ou d'une opération réalisée dans le cadre d'une série d'opérations, qui est identique ou sensiblement semblable à une opération ou à une série d'opérations désignée à ce moment par le Ministre du Revenu National. La liste suivante des opérations à signaler désignées a été publiée avec les propositions législatives, le 4 février 2022 :

1. manipulation du statut de société privée sous contrôle canadien pour éviter les règles anti-évitement applicables au revenu de placement;
2. création de pertes sur opérations de chevauchement au moyen d'une société de personnes;
3. évitement de la disposition réputée des biens en fiducie;
4. manipulation du statut de faillite pour réduire un montant émis à l'égard d'une dette commerciale;
5. recours aux critères d'objet de l'article 256.1 de la LIR pour éviter une acquisition de contrôle réputée; et
6. prêts adossés.

Traitement fiscaux incertains

Pour certaines sociétés qui produisent une déclaration de revenus canadienne et qui possèdent des actifs dont la valeur comptable se chiffre à 50 millions de dollars ou plus à la fin de l'année d'imposition, les propositions législatives exigent la déclaration d'un traitement fiscal incertain lié à l'impôt sur le revenu canadien qui se reflète dans les états financiers de la société.

Exceptions

Certaines exceptions sont prévues aux d'obligations déclaratives en vertu des nouvelles règles de divulgation obligatoire. En premier lieu, les avocats qui sont des conseillers pour des opérations à déclarer et à signaler ne sont pas tenus de divulguer des renseignements protégés par le privilège des communications entre client et avocat. En deuxième lieu, les personnes qui ne fournissent que des services de bureau ou de secrétariat à l'égard de la planification sont exclues des obligations en matière de déclaration touchant les opérations à déclarer et à signaler. En troisième lieu, certaines banques, compagnies d'assurances et caisses de crédit ne sont pas tenues de déclarer une opération à signaler si la banque, la compagnie d'assurances ou la caisse de crédit n'agit qu'à titre de conseiller ou de promoteur (ou de personne ayant un lien de dépendance avec un conseiller ou un promoteur qui a droit à des honoraires à l'égard de l'opération à signaler) pour autant que la banque, la compagnie d'assurances ou la caisse de crédit ne sait pas ou ne peut raisonnablement savoir que l'opération est une opération à signaler.

Uniquement en ce qui concerne les opérations à signaler, lorsqu'un employeur ou une société de personnes produit la déclaration d'information requise, alors les employés ou les associés, selon le cas, sont réputés avoir produit la déclaration requise. Il n'existe aucune règle similaire actuelle ou proposée qui s'appliquerait aux employés ou aux associés à l'égard d'une obligation déclarative en vertu des règles touchant les opérations à déclarer.

Entrée en vigueur

Les règles de divulgation obligatoire ont fait l'objet de multiples consultations publiques, dont la plus récente s'est déroulée du 9 août au 30 septembre 2022. Le 3 novembre 2022, le gouvernement fédéral a déclaré que, pour lui permettre d'évaluer l'ensemble des commentaires reçus dans le cadre des consultations publiques, il comptait reporter la date d'entrée en vigueur des obligations déclaratives s'appliquant aux opérations à déclarer et à signaler jusqu'à la date de la sanction royale du projet de loi qui comprend ces changements. En ce qui concerne les traitements fiscaux incertains, le gouvernement fédéral a confirmé que les nouvelles règles s'appliqueraient aux années d'imposition débutant après 2022, les pénalités ne s'appliquant qu'après la date de la sanction royale.

DIVIDENDE POUR LA RELANCE AU CANADA ET IMPÔT SUPPLÉMENTAIRE POUR LES BANQUES ET LES ASSUREURS-VIE

Dividende pour la relance au Canada

Le budget de 2022 a proposé le dividende pour la relance au Canada (« DRC »), qui constitue un impôt unique supplémentaire de 15 % que devront payer les groupes de banques et d'assureurs-vie. L'avant-projet de loi concernant le DRC a été publié le 9 août 2022 et a été intégré au projet de loi C-32. En vertu du projet de loi C-32, la nouvelle partie VI.2 de la LIR imposera un impôt de 15 % à chaque société qui était « membre d'un groupe de banques ou



d'assureurs-vie » durant son année d'imposition 2021.

L'expression définie « membre d'un groupe de banques ou d'assureurs-vie » s'entend d'une banque, d'une société d'assurance-vie qui exploite une entreprise au Canada ou de toute autre institution financière (au sens du paragraphe 190(1)) qui est liée à une banque ou à une société d'assurance-vie qui exploite une entreprise au Canada.

L'impôt additionnel est fixé à 15 % de la moyenne du revenu imposable des années d'imposition 2020 et 2021 de la société qui dépasse le seuil du milliard de dollars. Le premier milliard de dollars de revenu imposable est exclu du DRC par le biais d'une déduction qui peut être répartie entre les membres d'un même groupe de banques ou d'assureurs-vie. Le calcul exclut toute perte autre qu'en capital ou perte en capital nette ayant fait l'objet d'un report prospectif ou rétrospectif afin de réduire le revenu imposable des années d'imposition 2020 ou 2021 de la société. De surcroît, si une société compte plus d'une année d'imposition en 2020 ou 2021, le revenu imposable de la société pour chacune de ces années d'imposition est inclus dans le calcul. Tout montant à payer par une société au titre de l'impôt de la partie VI.2 est payable en versements égaux sur une période de cinq ans. Toute société tenue de payer l'impôt en vertu de la partie VI.2 pour l'année d'imposition 2022 doit produire le formulaire prescrit auprès du ministre, joint à la déclaration de revenu de la société pour l'année d'imposition 2022.

Impôt supplémentaire pour les banques et les assureurs-vie

Le budget de 2022 proposait d'introduire un impôt supplémentaire de 1,5 % sur le revenu imposable des membres d'un groupe de banques ou d'assureurs-vie; un avant-projet de loi à cet effet a été publié, et inclus dans le projet de loi C-32, le 9 août 2022.

L'impôt supplémentaire pour les banques et les assureurs-vie s'applique à un « membre d'un groupe de banques ou d'assureurs-vie ». Bien qu'il soit défini à son propre article, ce terme a la même signification qu'aux fins du DRC. En vertu du projet de loi C-32, chaque société qui est membre d'un groupe de banques ou d'assureurs-vie doit ajouter à son impôt par ailleurs payable pour l'année en vertu de la partie I

de la LIR un montant égal à 1,5 % de son revenu imposable excédant 100 millions de dollars. La limite de 100 millions de dollars est répartie entre les membres du groupe de banques ou d'assureurs-vie. L'impôt s'applique aux années d'imposition se terminant après le 7 avril 2022 (sous réserve d'un prorata pour toute année d'imposition qui inclut le 7 avril 2022).

Les règles proposées contiennent une disposition anti-évitement visant les mesures de planification fiscale qui réduisent l'impôt supplémentaire. Si une société qui est membre d'un groupe de banques ou d'assureurs-vie déduit de son revenu imposable un montant qui peut raisonnablement être considéré comme ayant été payé ou être payable, directement ou indirectement, à une personne avec qui elle a un lien de dépendance qui n'est pas membre d'un groupe de banques ou d'assureurs-vie, et si l'on peut raisonnablement considérer que l'un des motifs de ce paiement était de réduire l'impôt supplémentaire de la société, le montant est réputé ne pas avoir été déduit dans le calcul du revenu imposable de la société aux fins du calcul de l'impôt supplémentaire.

RÈGLES SUR LES SPCC EN SUBSTANCE / REATB GAGNÉ PAR UNE SOCIÉTÉ ÉTRANGÈRE AFFILIÉE CONTRÔLÉE D'UNE SPCC

Règles sur les SPCC en substance

Le budget de 2022 faisait état d'une proposition visant l'introduction de règles destinées à lutter contre un type de planification fiscale spécifique mettant en cause les sociétés privées sous contrôle canadien (« SPCC ») qui, selon le gouvernement, ne cadraient pas avec la politique sous-tendant le régime des SPCC. L'avant-projet de loi mettant en œuvre les règles sur les SPCC en substance a été publié le 9 août 2022.

Les SPCC sont assujetties à un impôt remboursable sur le revenu de placement qui, d'ordinaire, supprime l'avantage pour un particulier canadien de toucher un revenu de placement dans une société plutôt que directement. Dans certaines situations, une société privée contrôlée par des résidents canadiens peut ne pas être admissible à titre de SPCC, faisant en sorte qu'elle ne soit pas assujettie à un impôt remboursable sur son revenu de placement. Le

gouvernement estime que certains contribuables ont sciemment fait perdre le statut de SPCC à certaines sociétés aux fins d'éviter l'impôt remboursable.

Le budget de 2022 décrit des exemples de mesures qu'un contribuable peut prendre pour éviter le statut de SPCC, parmi lesquelles figure la prorogation d'une société en vertu du droit des sociétés d'une juridiction étrangère tout en maintenant sa résidence canadienne (une telle société ne serait pas une SPCC du fait que la définition de SPCC n'inclut que les sociétés régies en vertu du droit des sociétés canadien), ou le fait de permettre à un non-résident d'acquérir des options permettant la prise de contrôle de la société.

Pour contrer cette manipulation du statut de SPCC, les règles sur les SPCC en substance mettent de l'avant une nouvelle définition de ce que constitue une « société privée sous contrôle canadien en substance » (« **SPCC en substance** »). Les sociétés privées qui ne sont pas par ailleurs des SPCC sont des SPCC en substance si elles sont contrôlées, en droit ou en fait, par des particuliers résidant au Canada. Une société privée qui serait une SPCC si un non-résident ou une société publique n'était pas propriétaire d'options ou de droits d'acquisition d'actions d'une telle société privée sera également une SPCC en substance.

Les SPCC en substance seront assujetties au même régime d'impôt remboursable sur leur revenu de placement que les SPCC. Bien que l'objectif des règles soit de faire en sorte que les SPCC en substance se trouvent dans la même situation que les SPCC en ce qui concerne le revenu de placement, une SPCC en substance ne sera pas traitée comme une SPCC à tout autre égard. Par conséquent, les SPCC en substance ne seront pas admissibles à l'une ou l'autre des mesures préférentielles consenties aux SPCC, comme le crédit bonifié pour la recherche scientifique et le développement expérimental et la déduction accordée aux petites entreprises.

La nouvelle définition et les règles connexes seront appuyées par : (i) une disposition anti-évitement ciblée visant les situations dans lesquelles il est raisonnable de croire qu'une opération ou série d'opérations a été effectuée dans le but d'éviter l'impôt remboursable sur le revenu de placement, et (ii) des modifications ciblées afin de faciliter l'administration des règles qui s'appliquent aux SPCC en substance. Les notes explicatives publiées de concert avec l'avant-projet de loi, le 9 août 2022, fournissent des exemples de situations où la définition de SPCC en substance s'appliquerait ou non, ainsi que de situations où la disposition anti-évitement pourrait être applicable. Les règles sur les SPCC en substance n'ont pas été incluses dans le projet de loi C-32.

Les règles sur les SPCC en substance s'appliquent aux années d'imposition qui se terminent le 7 avril 2022, ou après cette date, à l'exception des années d'imposition qui prennent fin du fait de la vente de la totalité ou de la quasi-totalité des actions de la société à un acheteur sans lien de dépendance si la convention d'achat et de vente a été conclue avant le 7 avril 2022 et si la vente s'est conclue avant la fin de l'année 2022.

Revenu étranger accumulé, tiré de biens (REATB) de sociétés étrangères affiliées contrôlées de SPCC

Le budget de 2022 prévoyait également des règles visant à empêcher le report d'impôt sur le revenu de placement gagné par une SEAC d'une SPCC ou d'une SPCC en substance. L'avant-projet de loi mettant en œuvre les règles proposées a été publié le 9 août 2022.

Un actionnaire canadien d'une SEAC est généralement tenu d'inclure un montant au titre du revenu de placement gagné par celle-ci au cours de l'année, à titre de revenus étrangers accumulés tirés de biens (« **REATB** »). Si l'actionnaire est une SPCC, le REATB est inclus dans son revenu de placement et assujetti aux mécanismes de l'impôt remboursable. Ceci vise à empêcher qu'un avantage de report d'impôt soit tiré en gagnant le REATB via une SPCC plutôt que directement par un particulier. Les règles relatives au REATB prévoient un mécanisme permettant d'éviter la double imposition lorsque le revenu de



placement gagné par la SEAC est assujéti à l'impôt dans le pays étranger. Ce mécanisme d'allégement fonctionne en permettant une déduction du revenu de l'actionnaire canadien. Le montant de déduction est calculé en multipliant l'impôt payable dans le pays étranger par un « facteur fiscal approprié ». Si l'actionnaire est une société, y compris une SPCC, le facteur fiscal approprié est de 4, de telle sorte que la déduction du revenu permet de compenser entièrement les inclusions de REATB lorsque le taux d'imposition étranger est égal ou supérieur à 25 %. Pour tous les autres contribuables, y compris les particuliers, le facteur fiscal approprié est de 1,9, de telle sorte que, si le taux d'imposition étranger est inférieur à 52,63 %, la déduction du revenu ne permet pas de compenser entièrement l'inclusion du REATB.

Le gouvernement est d'avis qu'il existe un risque potentiel de report d'impôt inapproprié sur le revenu de placement lorsqu'une SPCC est l'actionnaire d'une SEAC gagnant ce revenu. En effet, si la SPCC gagnait un revenu de placement directement, le revenu serait assujéti au régime de l'impôt remboursable pour empêcher tout avantage de report d'impôt. La portion de revenu de placement ayant été imposée et versée à l'actionnaire sous forme de dividende serait payée à titre de dividende non déterminé. Par opposition, si la SPCC détenait des actions d'une SEAC et que celle-ci gagnait le même revenu de placement dans un pays dont le taux d'imposition sur les sociétés est de 25 %, l'inclusion du REATB serait compensée par la déduction pour impôt étranger, de telle sorte qu'il n'y aurait aucun revenu net au niveau de la SPCC, et conséquemment, aucun revenu de placement ne serait assujéti au régime de l'impôt remboursable. De surcroît, certains montants au titre du REATB sont ajoutés au compte de revenu à taux général (CRTG) d'une SPCC, ce qui permet de distribuer ces montants aux actionnaires sous forme de dividendes déterminés.

Pour éliminer cet avantage de report d'impôt potentiel, l'avant-projet de loi modifie le facteur fiscal approprié pour les SPCC, les SPCC en substance et les sociétés de personnes dont un ou plusieurs membres sont des SPCC ou des SPCC en substance, de telle sorte qu'il soit identique à celui qui s'applique aux particuliers (c. à d. 1,9 plutôt que 4). L'avant-projet de loi inclut également des modifications visant l'atteinte de l'intégration lorsque des montants sont versés à des actionnaires particuliers, puisque les règles existantes ne permettent pas d'assurer l'intégration avec le nouveau facteur fiscal approprié. Les modifications réduisent le CRTG des SPCC (et des SPCC en substance) de certains montants et ajoutent certains montants au compte de dividendes en capital (CDC) de la SPCC (ou de la SPCC en substance), afin que puisse être transférée libre d'impôt à un actionnaire particulier la fraction de certains revenus après impôt rapatriés d'une SEA assujétis à un taux d'imposition d'au moins 52,63 %, tout en veillant à ce que les revenus assujétis à des taux d'impôt moins élevés soient assujétis au niveau d'impôt approprié sur une base intégrée.

Ces règles s'appliquent aux années d'imposition qui débutent le ou après le 7 avril 2022.

RÈGLES CONCERNANT LES DISPOSITIFS HYBRIDES

Le 29 avril 2022, Finances a publié des propositions législatives visant la modification de la LIR concernant les dispositifs hybrides. Ces propositions législatives publiées le 29 avril dernier constituent la première de deux séries de mesures législatives distinctes qui ont pour but de mettre en œuvre les recommandations formulées dans le rapport BEPS, Action 2, publié par le Groupe des Vingt et l'OCDE (le « **Rapport de l'Action 2 de BEPS** »).

Les règles concernant les dispositifs hybrides mettent en œuvre les recommandations qui se trouvent aux chapitres 1 et 2 du Rapport de l'Action 2 de BEPS qui portent sur les instruments financiers hybrides et il est actuellement proposé que celles-ci s'appliquent aux paiements faits à partir du 1^{er} juillet 2022, inclusivement, malgré le retard initial de leur publication et que le gouvernement ait indiqué qu'il entendait modifier les dispositions législatives proposées pour



tenir compte des consultations et des commentaires recueillis depuis le 29 avril 2022.

Les règles concernant les dispositifs hybrides contiennent principalement deux règles d'application :

- Une règle d'application primaire qui vise à neutraliser les asymétries de déduction/non-inclusion découlant de paiements en vertu d'un dispositif hybride, en limitant une déduction relativement au paiement pour le payeur; et
- Une règle d'application secondaire « défensive » qui neutralise les asymétries de déduction/non-inclusion découlant de paiements en vertu d'un dispositif hybride, en incluant un montant au revenu du bénéficiaire du paiement.

Le point de départ afin de déterminer si les règles concernant les dispositifs hybrides s'appliquent consiste à déterminer l'existence d'une asymétrie de déduction/non-inclusion découlant d'un dispositif hybride. Très généralement, une asymétrie de déduction/non-inclusion survient lorsque soit (i) le montant déductible par le payeur dans le calcul du revenu de celui-ci au Canada relativement à un paiement est supérieur au montant de l'inclusion dans le « revenu ordinaire étranger » ou le « revenu ordinaire canadien » du bénéficiaire de ce même paiement; soit (ii) le montant déductible par le payeur dans le calcul du revenu de ce dernier dans un pays étranger pour un paiement est supérieur au montant que le bénéficiaire du paiement inclus dans son « revenu ordinaire canadien » ou son « revenu ordinaire étranger » pour ce même paiement. Les concepts de « revenu ordinaire canadien » et de « revenu ordinaire étranger » sont complexes. Cependant, ces concepts désignent essentiellement les sommes qui sont incluses relativement à un paiement dans le revenu du contribuable (ou son revenu imposable gagné au Canada, si le contribuable est un non-résident) et dans le revenu de l'entité qui est imposable dans un pays étranger.

La deuxième question consiste à déterminer si le paiement en question découle d'un « dispositif hybride ». La notion de dispositif hybride est définie dans les règles concernant

les dispositifs hybrides de manière à englober l'un ou l'autre des trois types de dispositifs suivants (d'autres catégories devant être ajoutées éventuellement) :

- Dispositif d'instrument financier hybride – en termes simples, il s'agit d'un dispositif dans le cadre duquel l'asymétrie découle de différences dans le traitement fiscal en vertu des lois de différents pays d'un paiement effectué en vertu d'un instrument financier qui sont attribuables aux modalités de cet instrument financier;
- Dispositif de transfert hybride – en termes simples, il s'agit d'un dispositif dans le cadre duquel l'asymétrie découle du fait que les lois fiscales de différents pays traitent différentes entités comme destinataires de rendements en vertu de l'instrument financier transféré; ou
- Dispositif de paiement par substitution – de manière générale, il s'agit d'une situation dans laquelle un paiement effectué dans le cadre du transfert d'un instrument financier ou en rapport avec celui-ci fonctionne comme substitut à des rendements en vertu de l'instrument transféré.

Pour qu'un paiement soit considéré comme étant visé par un dispositif hybride, les règles concernant les dispositifs hybrides exigent généralement l'existence d'une forme de lien entre le payeur et le bénéficiaire du paiement (c. à d. un critère du lien) ou que le dispositif en soi soit considéré comme un dispositif structuré. Le critère du lien tente généralement de déterminer si les parties ont un lien de dépendance ou si l'une des parties est une « entité déterminée » de l'autre (en règle générale, si l'une détient une participation d'au moins 25 % dans l'autre). S'il convient de tenir compte de nombreux facteurs pour évaluer si le dispositif peut être considéré comme un dispositif structuré, de manière générale, on considère que l'on est en présence d'un dispositif structuré lorsque tout avantage économique découlant de l'asymétrie de déduction/non-inclusion est pris en compte dans les modalités du dispositif ou que le dispositif est autrement conçu en vue de produire une asymétrie.



Les règles concernant les dispositifs hybrides mentionnent spécifiquement que les dispositions pertinentes de la LIR doivent être interprétées dans l'esprit des recommandations formulées par l'OCDE dans le Rapport de l'Action 2 de BEPS, à moins que le contexte spécifique exige une autre interprétation. Il s'agit de la première fois que la LIR inclura une règle d'interprétation exigeant que ses dispositions soient interprétées d'une manière cohérente avec une publication de l'OCDE.

Bien que le Rapport de l'Action 2 de BEPS doit être utilisé à titre de guide dans l'interprétation des règles concernant les dispositifs hybrides, les dernières s'écartent des recommandations formulées par l'OCDE dans ce rapport de diverses manières fondamentales, au rang desquelles figurent les items suivants :

- mise en place d'une déduction en vertu de l'alinéa 20(1)yy) alors que les règles concernant les dispositifs hybrides limitent une déduction en rapport avec un paiement et que le contribuable démontre qu'un montant à l'égard du paiement a en fait été inclus dans le revenu aux fins de l'impôt étranger;
- l'application des règles dans les situations où un pays étranger autorise une déduction aux fins de l'impôt sur le revenu d'intérêts notionnel à l'égard d'une dette, alors que cette déduction cause une asymétrie de déduction/non-inclusion; et
- limitation de la capacité de déduire des montants en vertu de l'article 113 à l'égard des dividendes d'une société étrangère affiliée dans la mesure où la société étrangère affiliée (ou certaines autres entités qui ont une participation dans cette société étrangère affiliée) peut se prévaloir d'une déduction d'impôt sur le revenu étranger à l'égard du dividende.

Ces règles s'appliquent à l'égard des paiements effectués après le 1^{er} juillet 2022, inclusivement.

MODIFICATIONS TOUCHANT LA RÈGLE GÉNÉRALE ANTI-ÉVITEMENT ET PROCESSUS DE CONSULTATION

Modifications

Le budget de 2022 a proposé des modifications touchant la RGAÉ que l'on retrouve à l'article 245 de manière à renverser la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Wild*, 1245989 *Alberta Ltd. c. Canada* (*Procureur général*) (2018 CAF 114) (« *Wild* »). Dans *Wild*, la création d'un attribut fiscal (en l'espèce, du capital versé) qui n'avait pas encore été utilisé pour réduire l'impôt a été jugée ne pas constituer un « avantage fiscal », et en conséquence la RGAÉ ne pouvait s'appliquer.

Le projet de loi C-32 inclut des dispositions qui modifieront la RGAÉ de manière à ce que celle-ci puisse s'appliquer aux opérations même lorsque ces attributs fiscaux ne sont pas encore devenus pertinents aux fins du calcul d'un élément d'impôt.

- La définition d'« avantage fiscal » est modifiée de manière à inclure une réduction, augmentation ou préservation d'un montant qui pourrait, ultérieurement, à la fois : (i) être pris en compte pour le calcul d'une réduction, d'un évitement ou d'un report d'impôt, ou d'un autre montant exigible en vertu de la LIR; (ii) être pris en compte pour le calcul d'une augmentation d'un remboursement d'impôt ou d'un autre montant visé par la LIR; ou (iii) entraîner un tel effet; et
- La définition d'« attribut fiscal » est modifiée de manière à inclure tout montant qui est, ou qui pourrait, ultérieurement, être pertinent aux fins de calculer le montant du revenu, le montant du revenu imposable ou celui du revenu imposable gagné au Canada d'une personne en vertu de la LIR, ou l'impôt ou un autre montant exigible d'une personne, ou qui lui est remboursable, en vertu de la LIR.



Les modifications proposées s'appliquent à toute opération survenant à compter du 7 avril 2022, ou avant le 7 avril 2022 si un avis de détermination en vertu du paragraphe 152(1.11) est effectuée à cette date ou après cette date relativement à une telle opération.

Consultations sur la RGAÉ

Le 9 août 2022, le gouvernement a publié un document de consultation visant à recueillir des commentaires sur des propositions spécifiques portant sur la modernisation et le renforcement de la RGAÉ (« **document de consultation sur la RGAÉ** »). Le gouvernement a annoncé une période de consultation formelle entre le 9 août et le 30 septembre 2022. Si un examen détaillé du document de consultation sur la règle générale anti-évitement va au-delà de la portée du présent sommaire, il convient de s'attarder sur deux points particulièrement importants.

En premier lieu, le gouvernement fait état de son insatisfaction à l'égard de la façon dont la Cour suprême du Canada interprète l'exigence relative à l'« abus » prévue au paragraphe 245(4) dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada* (2005 CSC 54) (« **Trustco Canada** »). En second lieu, pour améliorer l'effet dissuasif, le gouvernement propose diverses dispositions pénales.

Renverser *Trustco Canada*

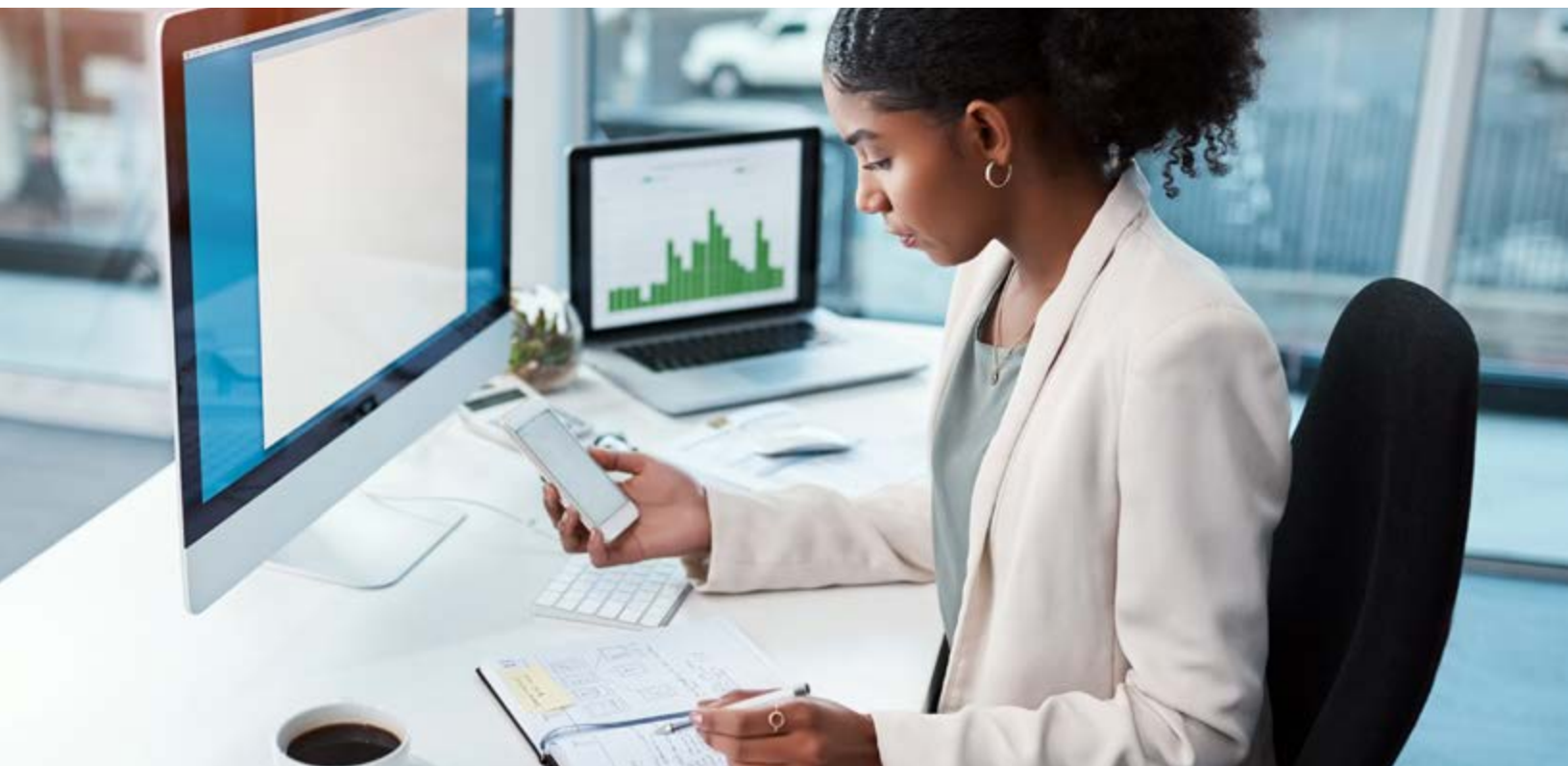
Dans l'arrêt *Trustco Canada*, la Cour suprême du Canada a estimé que le paragraphe 245(4) exige d'un tribunal qu'elle détermine l'objet ou l'esprit de la disposition spécifique en cause. Une politique générale non fondée sur les dispositions de la LIR spécifiques à l'enjeu ne peut donner lieu à un abus. De la même manière, la substance

économique n'est pertinente que dans la mesure où les dispositions spécifiques à l'enjeu établissent qu'elle l'est. Une fois que la politique fiscale sous-jacente des dispositions est identifiée, la Cour examine si l'opération frustrer ou contrecarrer cette dernière. S'il n'est pas certain qu'il y a eu évitement fiscal abusif, il faut laisser le bénéfice du doute au contribuable. C'est le gouvernement qui a le fardeau d'établir l'existence de l'abus.

Le gouvernement déplore actuellement trois éléments dans l'interprétation du paragraphe 245(4) dans *Trustco Canada*. Le gouvernement est d'avis que : (i) celle-ci accorde très peu de poids à l'agencement général de la LIR dans l'établissement de la politique sous-jacente pertinente; (ii) elle impose au gouvernement le fardeau d'établir un abus « non-équivoque » au gouvernement; et (iii) elle ne tient pas suffisamment compte de la substance économique des opérations.

Le gouvernement propose de modifier le paragraphe 245(4) afin de veiller à ce que l'agencement général de la LIR se voit attribuer un poids plus important dans l'établissement de la politique pertinente faisant l'objet d'un abus. L'inclusion de préambules et d'autres règles d'interprétation établissant l'objet de certaines dispositions est également envisagée.

Le gouvernement propose également de transférer au contribuable le fardeau de démontrer que l'avantage fiscal obtenu est conforme aux politiques sous-jacentes pertinentes. Cette modification pourrait s'appliquer à tous les cas, ou seulement dans des circonstances particulières. À titre d'exemple, le fardeau pourrait être imposé au contribuable uniquement lorsque les opérations n'ont pas de substance économique.



Plus particulièrement, le gouvernement se propose d'intégrer à la RGAÉ une règle touchant la « substance économique ».

Le gouvernement examine diverses façons de définir la notion de substance économique sans pour autant énoncer de préférence à l'égard d'une méthode plutôt que d'une autre. Parmi celles-ci figurent une référence au « bénéfice avant impôt » découlant des opérations, à la situation économique des participants à l'opération et à l'existence d'un traitement comptable différent du traitement fiscal des opérations.

Parmi les approches envisagées pour intégrer la notion de substance économique à la RGAÉ figurent la modification du paragraphe 245(4) afin d'enjoindre les tribunaux à toujours tenir compte de la substance économique dans l'analyse de l'abus, et l'instauration d'une règle autonome qui réputerait que certaines conséquences surviennent lorsqu'une opération n'a pas de substance économique.

Enfin, le gouvernement s'interroge sur les conséquences qui devraient résulter de l'absence de substance économique. Parmi les propositions figurent de mettre en place d'une présomption selon laquelle lorsqu'une opération n'a pas de substance économique elle est abusive, de même que l'instauration d'un critère d'abus plus rigoureux.

Pénalités

Le gouvernement souligne que, lorsque la RGAÉ s'applique, le seul objectif de cette règle est de refuser l'avantage fiscal recherché. Le désavantage économique de l'application de la RGAÉ se limite généralement aux honoraires professionnels engagés et à l'intérêt sur les impôts dus, tandis que les avantages des planifications fiscales créatives ne sont limités que par le montant de l'impôt autrement payable par le contribuable, lequel peut être important.

Pour augmenter l'effet dissuasif, le gouvernement souhaite obtenir des commentaires à l'égard de diverses dispositions pénales proposées, au rang desquelles figurent une proposition prévoyant l'imposition d'une pénalité automatique équivalant à entre 10 % et 100 % de l'avantage fiscal recherché.

Sur le plan pratique, la mise en place de pénalités aurait vraisemblablement un effet fortement dissuasif à l'égard de planifications fiscales créatives.

AUTRES PROPOSITIONS FISCALES ET MODIFICATIONS TECHNIQUES

Parmi les autres nouvelles propositions et dispositions législatives préliminaires mettant en œuvre des propositions préalablement annoncées en 2022 figurent les suivantes :

- **Coupons d'intérêts détachés** : le budget de 2022 a proposé de nouvelles règles anti-évitement en vertu de la partie XIII de la LIR visant à intervenir à l'égard de certaines variations des mécanismes de coupons d'intérêts détachés non préalablement couverts par la règle existante prévue au sous-alinéa 212(1)b)(i). En vertu d'un mécanisme de coupons d'intérêts détachés, un prêteur non-résident effectue un prêt portant intérêt à un emprunteur résidant au Canada ayant un lien de dépendance avec ce dernier et vend le droit de recevoir de futurs paiements d'intérêt (coupons d'intérêts) relativement à un tel prêt à une personne qui ne serait pas assujettie à la retenue d'impôt prévue en vertu de la partie XIII, ou serait assujettie à un taux de retenue à la source moins élevé que celui qui s'appliquerait à un paiement effectué directement au prêteur non-résident. Le sous-alinéa 212(1)b)(i) vise à empêcher que certains mécanismes de coupons d'intérêts détachés permette de réduire le taux de retenue à la source applicable. Le sous-alinéa 212(1)b)(i) prévoit généralement que les





intérêts payés ou payables « relativement à » une dette ou autre obligation de payer une somme à une personne avec qui le payeur a un lien de dépendance sont assujettis à des retenues à la source en vertu de la partie XIII. Comme tel, lorsqu'un prêteur non-résident ayant un lien de dépendance avec une personne résidant au Canada à laquelle il fait un prêt portant intérêt et ce prêteur non-résident vend les coupons d'intérêts à une personne sans lien de dépendance, le sous-alinéa 212(1)b)(i) fait en sorte que le paiement d'intérêt demeure assujéti à l'impôt de la partie XIII parce que l'intérêt est relatif à une dette due à un non-résident ayant un lien de dépendance. Cependant, la règle ne s'applique pas aux paiements à un résident canadien ni n'a préséance sur la convention fiscale conclue entre le Canada et les États-Unis, de telle sorte qu'un mécanisme de coupons d'intérêts détachés en vertu duquel un prêteur non-résident, non résident des États-Unis, qui vend les coupons d'intérêts soit à une personne résidant aux États-Unis pouvant se prévaloir des avantages de cette convention ou à un résident canadien, pourrait tout de même parvenir à réduire (voire à éliminer) les retenues à la source applicables au paiement. La nouvelle règle anti-évitement proposée dans le budget de 2022 vise à veiller à ce que, de manière générale, toute retenue à la source prévue en vertu de la partie XIII payée en application d'un mécanisme de coupons d'intérêts détachés demeure identique à ce qu'elle aurait été si le mécanisme n'avait pas été conclu et si les intérêts avaient été payés au prêteur non-résident. Les règles proposées s'appliquent à un emprunteur résident au Canada à l'égard des intérêts payés ou payables à un détenteur de coupons d'intérêts si les intérêts sont payables ; à compter du 7 avril 2022, sous réserve de l'application d'une règle imitée relative aux droits acquis couvrant une période d'un an pour certains mécanismes existants.

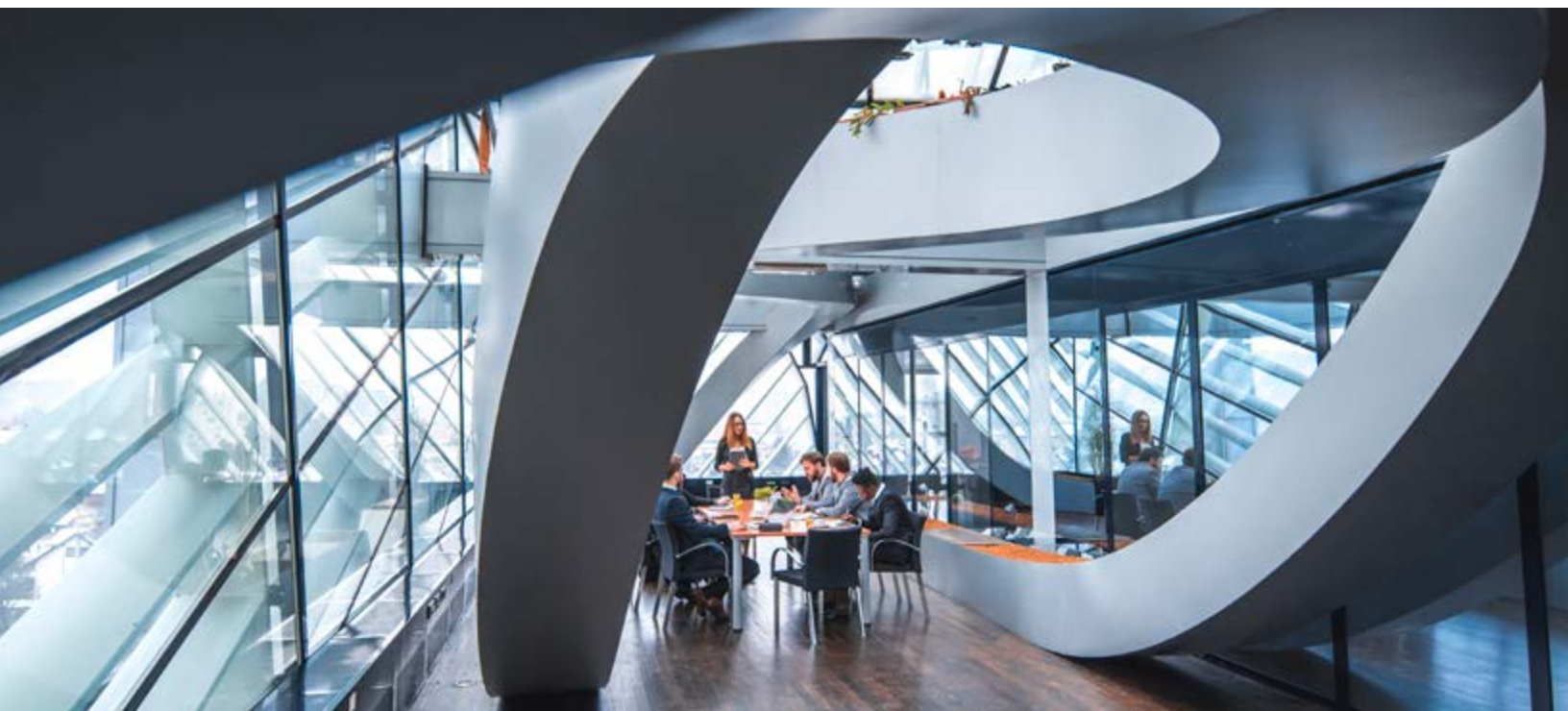
- **Crédit d'impôt à l'investissement pour le captage, l'utilisation et le stockage du carbone (le « CUSC ») :** le budget de 2022 contenait une proposition visant l'instauration d'un nouveau crédit d'impôt à l'investissement (le « **crédit d'impôt pour le CUSC** ») remboursable afin d'encourager l'investissement dans le développement de projets de CUSC. On propose que le crédit d'impôt pour le CUSC s'applique aux dépenses admissibles encourues en vue de l'achat d'équipement servant exclusivement à capter, transporter, stocker ou utiliser le CO₂ dans le cadre d'un projet de CUSC admissible après 2021 et jusqu'en 2040. Le taux du crédit d'impôt pour le CUSC varie selon le type de dépenses et la période au cours de laquelle les dépenses sont engagées. Entre 2022 et 2030, le taux du crédit d'impôt pour le CUSC sera compris entre 37,5 % et 60 % des dépenses admissibles, avec les dépenses liées à l'équipement servant au captage du CO₂ utilisé dans un projet d'extraction directe dans l'air étant admissibles au taux le plus élevé de 60 %, les dépenses liées à l'équipement de captage utilisé dans les projets d'air non ambiant étant admissibles au taux de 50 % et les dépenses visant l'équipement de transport, de stockage et d'utilisation admissible étant couvertes par le taux de 37,5 %. Entre 2031 et 2040, les taux du crédit d'impôt pour le CUSC vont correspondre à la moitié des taux en vigueur entre 2022 et 2030. Parmi l'ensemble des mesures du 9 août dernier se trouvant les dispositions législatives préliminaires touchant le crédit d'impôt pour le CUSC; cependant, les dispositions législatives n'ont pas encore été déposées au Parlement et, de ce fait, il se pourrait que le régime du crédit d'impôt pour le CUSC fasse encore l'objet de modifications.

- **Crédit d'impôt à l'investissement pour les technologies propres et l'hydrogène propre :** Compte tenu de la mise en place d'incitatifs fiscaux en vertu de l'Inflation Reduction Act aux États-Unis, l'Énoncé économique de l'automne a proposé de mettre en place de nouveaux crédits d'impôt à l'investissement remboursables pouvant atteindre 30 % pour les investissements dans les technologies propres et s'élevant à au moins 40 % pour les investissements dans la production d'hydrogène propre. Le gouvernement a également annoncé qu'il lancerait un processus de consultation sur la façon de mettre en œuvre le crédit d'impôt à l'investissement remboursable pour l'hydrogène propre. Ces crédits d'impôt à l'investissement seront offerts pour les investissements admissibles réalisés à compter du jour du dépôt du budget de 2023. Une version préliminaire des dispositions législatives touchant ces mesures n'a pas encore été publiée.
- **Paragraphes 212(13.1) et (13.2) :** Les propositions législatives du 9 août 2022 comprenaient des modifications techniques qui élargissent considérablement l'application potentielle des paragraphes 212(13.1) et (13.2).

Le paragraphe 212(13.1) prévoit certaines présomptions qui ont comme effet que certains paiements à des sociétés de personnes ou provenant de sociétés de personnes sont assujettis aux obligations de retenues à la source de l'impôt de la partie XIII. En règle générale, dans sa version actuelle, l'alinéa 212(13.1)a) répute qu'une société de personnes est une personne qui réside au Canada (ce qui impose des obligations de retenue à la source et de remise) lorsque cette

société de personnes paie ou crédite une somme à une personne non-résidente dans la mesure où le montant payé, ou porté à son crédit, est déductible pour cette dernière dans le calcul de son revenu de sources canadiennes. Selon le nouvel alinéa 212(13.1)a) proposé, une société de personnes est réputée être une personne qui réside au Canada lorsqu'elle paie ou crédite une somme à une personne non-résidente dans la mesure où la somme est déductible dans le calcul par un associé de sa part du revenu ou de la perte provenant de la société de personnes selon la partie I de la LIR. Ainsi, une société de personnes sans actifs canadiens et sans revenu de sources canadiennes (ou sans activité au Canada) pourrait être assujettie aux obligations de retenue à la source et de remise de la partie XIII si l'un de ses associés est un résident du Canada dans la mesure où une portion du paiement est déductible pour l'associé dans le calcul de son revenu en vertu de la LIR.

Dans sa version actuelle, le paragraphe 212(13.2) répute qu'une personne non-résidente est résidente du Canada (ce qui entraîne des obligations de retenue à la source et de remise) lorsque la personne non-résidente verse ou porte à son crédit une somme à une autre personne non-résidente dans la mesure où la somme payée ou portée au crédit est déductible dans le calcul du revenu imposable de la personne gagnée au Canada provenant d'une source qui n'est ni une entreprise protégée par traité ni un bien protégé par traité. La portée du paragraphe 212(13.2) est maintenant élargie pour a) s'appliquer aux sommes versées par une personne non-résidente à une société de personnes (à l'exclusion d'une société de personnes canadienne) et b) s'appliquer à un non-résident qui a effectué un choix en application de l'article 216.





Ces modifications élargissent considérablement l'éventail des situations auxquelles les paragraphes 212(13.1) et (13.2) pourraient s'appliquer. La date d'entrée en vigueur des modifications apportées au paragraphe 212(13.1) (et des modifications connexes) n'est pas connue. Les modifications apportées au paragraphe 212(13.2) s'appliquent aux sommes payées ou créditées après 2022. Il est entendu que Finances examine les résultats de la consultation et des commentaires reçus et que la portée du paragraphe 212(13.1) pourrait être restreinte puisque tel qu'actuellement rédigé, ce paragraphe pourrait s'appliquer à des sociétés de personnes qui ont aucune activités au Canada mais qui ont un associé minoritaire qui est résident au Canada.

- **Impôt sur le rachat d'actions** : un impôt de 2 % pour les sociétés publiques canadiennes procédant à un rachat de leurs actions a été proposée dans l'Énoncé économique de l'automne. Si aucune disposition législative n'a encore été publiée, on s'attend à ce que des détails additionnels sur cet impôt soient inclus dans le budget de 2023. Cet impôt devrait entrer en vigueur le 1er janvier 2024.
- **BEPS 2.0 – Piliers Un et Deux** : le gouvernement a confirmé dans l'Énoncé économique de l'automne son engagement à l'égard du Pilier Un (Réaffectation des droits d'imposition) et du Pilier Deux (Impôt minimum mondial). L'Énoncé économique de l'automne mentionne que le Cadre inclusif a pour objectif de compléter les négociations multilatérales afin qu'un traité pour la mise en œuvre du Pilier Un puisse être signé au cours du premier semestre de 2023, en vue d'une entrée en vigueur en 2024. Aucune mise à jour n'a été fournie quant au calendrier de mise en œuvre du Pilier Deux.

De nombreuses autres mesures fiscales et connexes et modifications techniques préalablement annoncées figuraient parmi l'ensemble des mesures du 9 août. Le gouvernement a confirmé, dans l'Énoncé économique de l'automne, qu'il avait l'intention d'aller de l'avant avec ces mesures « telles qu'elles ont été modifiées afin de tenir compte des consultations et des délibérations qui ont eu

lieu depuis leur publication ». Parmi la liste des mesures répertoriées figurent les suivantes :

- Exigences en matière de déclaration pour les régimes enregistrés d'épargne-retraite (REER) et les fonds enregistrés de revenu de retraite (FERR)
- Incitatifs fiscaux pour les technologies propres – Thermopompes à air
- Crédit d'impôt pour l'exploration de minéraux critiques
- Élimination des actions accréditives pour les activités pétrolières, gazières et du charbon
- Déduction accordée aux petites entreprises
- Normes internationales d'information financière (IFRS 17)
- Opérations de couverture et ventes à découvert par les institutions financières canadiennes
- Application de la règle générale anti-évitement aux attributs fiscaux
- Transmission électronique et certification des déclarations de revenus et de renseignements
- Paiements électroniques
- Exigences améliorées en matière de déclaration pour les fiducies
- Évitement de dettes fiscales

Voir [le commentaire de notre cabinet sur le budget de 2022](#) et [l'Énoncé économique de l'automne](#) pour obtenir des renseignements contextuels sur ces nouvelles mesures proposées.

DÉCISIONS EN MATIÈRE DE FISCALITÉ

Dans cette section, nous examinons les décisions suivantes rendues par la Cour suprême du Canada (la « **CSC** »), la Cour canadienne de l'impôt (la « **CCI** ») et la Cour du Québec (la « **CQ** ») :

Canada (Procureur général) c. Collins Family Trust, 2022 CSC 26 (« **Collins** »);



Thinaddictives inc. c. Agence du revenu du Québec, 2022 QCCQ 3029 (« **Thinaddictives** »); et

3295940 Canada Inc. c. La Reine, 2022 CCI 68 (« **32959** »).

Collins – La Cour suprême du Canada confirme une limite à la correction des erreurs fiscales

Il y a six ans, la CSC avait établi, dans les arrêts *Hôtels Fairmont*² et *Jean Coutu*³, que les opérations préalablement conclues ne pouvaient être modifiées par voie de rectification judiciaire afin de réaliser les résultats fiscaux initialement prévus. Dans *Collins*, la CSC a confirmé que le même principe s'applique à tous les autres recours en equity visant à corriger une erreur, y compris l'annulation (*rescission*).⁴ Les documents juridiques incomplets ou erronés peuvent toujours être corrigés après le fait, pourvu qu'il soit possible de présenter des éléments de preuve probants quant à l'intention initiale des parties.⁵

Aux fins de l'impôt canadien, il est bien établi que la substance juridique des opérations librement convenues prévaut.⁶ En l'absence d'un « trompe-l'œil », les ententes valablement conclues doivent être respectées, même si elles sont dépourvues de substance économique.⁷ En l'espèce, la CSC a insisté sur le fait que, par conséquent, les contribuables doivent également subir les conséquences fiscales résultant de leurs décisions, même si celles-ci semblent inconsidérées avec le recul.⁸ La question quant à l'application d'un redressement équitable porte sur ce que le contribuable est en mesure de démontrer qu'il a convenu de faire, et non pas si le contribuable ou l'Agence du revenu du Canada a tiré un « gain fortuit ».⁹

Faits et décision

Les opérations en cause ont été conçues de manière à

tirer parti des règles énoncées au paragraphe 75(2), une disposition anti-évitement qui cible le fractionnement du revenu par l'entremise d'une fiducie. Les règles ont pour effet d'attribuer le revenu de la fiducie provenant d'un bien à son cédant initial, notamment dans des circonstances où ce bien peut revenir à cette personne. Dans un tel contexte, la conséquence fiscale prévue était que les dividendes versés à la fiducie soient inclus dans le revenu du cédant des actions, une autre société canadienne qui était également bénéficiaire de la fiducie. Cette société canadienne aurait alors eu le droit de réclamer, en vertu du paragraphe 112(1), une déduction égale au montant des dividendes inter sociétés lui ayant été attribués.

Les attentes des parties à l'égard des conséquences fiscales applicables étaient fondées sur des lignes directrices publiées par l'ARC. À l'époque, la position dûment établie de l'ARC prévoyait que le paragraphe 75(2) attribuait le revenu du bien au cédant, que le bien en question eut été donné ou vendu à sa juste valeur marchande à la fiducie. Après que la contribuable ait mis en œuvre les opérations en cause, la CCI a rendu sa décision dans *Sommerer*, dans laquelle elle concluait que les transferts à la juste valeur marchande ne relevaient pas du paragraphe 75(2).¹⁰ L'ARC a conséquemment modifié sa position administrative relativement au paragraphe 75(2).¹¹

Bien que la contribuable (et l'ARC) n'aient pas prévu l'incidence qu'aurait *Sommerer* sur la portée du paragraphe 75(2) et sur les opérations engagées, la majorité de la CSC a conclu qu'il n'y avait rien d'inéquitable dans l'application, par les autorités fiscales, de la LIR dans son état actuel.¹² Il n'existe pas de recours en equity pour en empêcher l'application normale à des conventions librement convenues.¹³

Dans sa dissidence, la juge Côté a souligné que l'objectif même de l'annulation est de se soustraire à tous les types

² *Canada c. Fairmont Hotels*, 2016 CSC 56 (« **Fairmont** »).

³ *Canada c. Groupe Jean Coutu*, 2016 CSC 5 (« **Jean Coutu** »).

⁴ *Collins*, au para 22.

⁵ *Collins*, au para 16, se rapportant à *Fairmont* (aux para. 14, 24 et 38), et *Jean Coutu* (aux para. 41, 44 et 48).

⁶ *Shell Canada Limited c. Sa Majesté la Reine*, [1999] 3 R.C.S. 622, au para 39.

⁷ *Stuart Investments Ltd. c. Sa Majesté la Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la p 540 et 575-576.

⁸ *Collins*, au para 13.

⁹ *Collins*, au para 14.

¹⁰ *Sa Majesté la Reine c. Sommerer*, 2012 CAF 207, aux para. 47-49 et 57 (« **Sommerer** »).

¹¹ ARC, 2013-0480351C6, « STEP ARC Roundtable Q9 » (11 juin 2013) et ARC, 2013-0495721C6, « APFF 2013 - Table ronde question 7 » (11 octobre, 2013).

¹² *Collins*, au para 7.

¹³ *Collins*, au para 22.

d'erreurs (mais pas à la simple ignorance ou à une « prédiction inexacte »).¹⁴ La juge Côté a qualifié l'erreur du contribuable d'« erreur de droit, et non une prédiction inexacte quant à une modification du droit ». La contribuable avait pris pour acquis que l'ARC ne pouvait modifier rétroactivement sa position et, à cet égard, avait commis une erreur qui ne constitue pas une prédiction inexacte en droit.¹⁵ La conclusion de la dissidence était à l'effet que l'annulation aurait été disponible afin de remédier à l'erreur de droit du contribuable.

Dans quelles circonstances les erreurs peuvent-elles être corrigées?

À la lumière des récentes décisions de la Cour suprême, aucun recours ou redressement équitable n'est disponible pour soustraire les contribuables à l'application imprévue des lois fiscales canadiennes. La même conclusion s'applique, que le régime pertinent ait été ou non négligé ou mal interprété. Il demeure possible de rectifier des erreurs lorsque les parties sont en mesure de démontrer qu'il y avait une entente antérieure dont les modalités sont déterminées et déterminables, mais dont la documentation ou l'instrument correspondant ne consigne ou ne reflète pas correctement l'entente :¹⁶

*[...] Encore une fois, le fait est que la rectification corrige la consignation d'une entente dans un instrument (visant en l'espèce l're rachat d'actions). La rectification ne se fait pas simplement parce qu'une entente n'a pas produit l'effet voulu (en l'espèce, la neutralité fiscale) – peu importe si l'intention d'obtenir cet effet était « commune » et « constante ».*¹⁷

¹⁴ Collins, aux para. 49 et 56.

¹⁵ Collins, aux para. 71-72, 80 et 93.

¹⁶ Fairmont, au para 38, Jean Coutu, au para 23-24 et Québec (Agence du revenu) c. Services Environnementaux AES Inc., 2013 CSC 65, aux para. 53-54.

¹⁷ Fairmont, au para. 30.

On pourrait faire valoir qu'une telle entente peut viser une composante fiscale spécifique qui était anticipée à juste titre,¹⁸ mais manifestement pas un objectif général visant à atteindre la neutralité fiscale.

Il sera intéressant de surveiller si les tribunaux canadiens adopteront une position de déférence à l'égard du respect d'une rectification ou d'une annulation valablement conclue en vertu d'une loi étrangère. Récemment, la Cour suprême de la Colombie-Britannique a affirmé qu'il n'existait aucune raison manifeste justifiant qu'une « annulation » (annulment), valide et exécutoire en vertu du droit étranger, ne soit pas respectée par un tribunal canadien.¹⁹ Bien que de tels recours en equity étrangers ne lient pas nécessairement les autorités fiscales canadiennes, la Cour d'appel fédérale a également précédemment indiqué que l'octroi de tels recours représenterait un fait pertinent dont il conviendrait de tenir compte dans un contexte de litige fiscal canadien.²⁰

THINADDICTIVES – UN MONTANT INSCRIT PAR ERREUR COMME ÉTANT UNE DETTE ET NON COMME UNE CONTRIBUTION AU COMPTE DE CAPITAUX PROPRES NE LIE PAS LE CONTRIBUABLE

Dans l'affaire *Weisdorf*,²¹ le juge en chef Bowman a conclu que les écritures comptables ne créent pas de réalité, mais visent plutôt à la refléter. La CQ a appliqué ce principe dans l'affaire *Thinaddictives* en concluant qu'une erreur comptable (une contribution au compte de capitaux propres étant présentée comme constituant une dette) ne doit pas être contraignante à des fins fiscales.²²

¹⁸ Par exemple, l'intention spécifique de réaliser le transfert d'un bien à un montant correspondant à son coût, ou de distribuer précisément le solde impayé d'un compte d'impôt disponible.

¹⁹ *Kraft Heinz Canada ULC c. Canada*, 2022 BCSC 796, aux para. 20-21 (« *Heinz* »).

²⁰ *Canadian Forest Navigation Co. c. Sa Majesté la Reine*, 2017 CAF 39, aux para. 15 et 19-20. Voir aussi *Heinz*, au para. 42.

²¹ *Weisdorf c. La Reine*, [1993] 2 CTC 2756 (CCI) (« *Weisdorf* »).

²² *Thinaddictives*, aux para. 84 à 86.



L'affaire *Thinaddictives* portait sur le refus de la déductibilité de dépenses d'intérêts résultant de l'application des « règles de capitalisation restreinte ». En général, comme c'est le cas dans la LIR, la *Loi sur les impôts* (Québec) (la « **Loi sur les impôts** ») impose une limite quant à la capacité d'une société de déduire les intérêts payés ou à payer sur les dettes impayées envers des non-résidents dans le calcul du revenu de la société pour une année d'imposition. Une société ne peut déduire de telles dépenses d'intérêts lorsque son ratio dette/capitaux propres excède la limite admissible de 1,5 pour 1.²³

Faits

Le contribuable était une filiale en propriété exclusive d'une société non-résidente. En janvier 2012, le contribuable a fait l'acquisition des actifs d'une autre société. Une portion importante du prix d'achat avait été acquittée par sa société mère étrangère, en son nom. Le comptable du contribuable avait inscrit ce montant comme constituant une dette avancée au contribuable par sa société mère étrangère. Ce montant a également été inscrit dans les déclarations de revenus du Québec du contribuable à titre de dette, de sorte qu'il y a eu une incidence sur son ratio dette/capitaux propres pour ses années d'imposition 2012 à 2015.

Le comptable a indiqué, dans son témoignage, que le montant aurait dû être inscrit à titre de capitaux propres et non de dette, et que, lorsqu'il avait pris conscience de l'erreur, il avait rapidement pris les mesures nécessaires pour corriger celle-ci. Les conseillers juridiques et fiscaux intervenus dans l'acquisition des actifs ont indiqué, lors de leur témoignage, que le montant était destiné à être des capitaux propres. De surcroît, un témoin expert a analysé les caractéristiques du montant et en est venu à la conclusion que celui-ci ne présentait pas les attributs d'une dette.

Décision

La Cour a examiné comment les erreurs comptables avaient été traitées dans d'autres contextes, en vertu de la LIR. Dans les décisions antérieures, les tribunaux ont accepté le fait qu'une erreur comptable commise de bonne foi ne donnait pas lieu à une imposition.²⁴ D'autre part, des décisions, au rang desquelles figure celle qui a été rendue dans l'affaire *Weisdorf*, ont conclu que l'imposition était fondée sur ce qui s'était passé et non sur des écritures comptables.²⁵

Preuve requise pour démontrer l'existence d'une erreur comptable

Le contribuable a eu gain de cause parce qu'il a été en mesure de prouver que l'erreur comptable ne reflétait pas ce qui s'était réellement passé. Parmi les éléments de preuve appuyant la position du contribuable figuraient des témoignages et, notamment, le « témoignage clair et précis » de son comptable.²⁶ De tels éléments de preuve pourraient être difficiles à obtenir en pratique en raison de problèmes potentiels en matière de responsabilité professionnelle.

3295 – LES OPÉRATIONS DE RECHANGE NE SONT PAS TOUTES PERTINENTES AUX FINS DE L'ANALYSE DE L'ABUS EN VERTU DE LA RGAÉ

Dans la décision 3295, la CCI a décidé que la RGAÉ s'appliquait au contournement du paragraphe 55(2) lors d'un rachat croisé d'actions. Le plan prévoyait la distribution du compte de dividendes en capital (« CDC ») d'une

²³ Voir les articles 169 et 170 de la Loi sur les impôts.

²⁴ *Thinaddictives*, aux para. 49 à 53. Voir, par exemple, *Choppc. Canada*, [1995] 2 CTC 2946 (TCC); *aff'd* [1998] 1 CTC 407 (FCA) et *Long c. Canada*, [1998] 1 CTC 2995 (TCC).

²⁵ *Thinaddictives*, aux para. 58 à 60.

²⁶ *Thinaddictives*, aux para. 76 et 77.





société mère à sa filiale (au premier rachat), puis de la filiale à sa société mère (au deuxième rachat). Par un tel « recyclage du CDC », la société mère a obtenu une « majoration » dans le coût des actions de sa filiale avant leur vente dans un contexte auquel l'alinéa 88(1)d) n'était pas autrement disponible.²⁷ La décision a été portée en appel devant la Cour d'appel fédérale.

Résumé des conclusions

Les faits de cette affaire sont complexes. Essentiellement, la société mère exploitait auparavant une entreprise pharmaceutique²⁸ et l'acheteur souhaitait faire l'acquisition d'une filiale de la société mère plutôt que les actions de celle-ci dans lesquelles les actionnaires avaient un prix de base rajusté relativement élevé. Le plan permettait à la société mère de vendre les actions de sa filiale opérante tout en générant des conséquences fiscales semblables à celles qui auraient résulté de la vente des actions de la société mère.

La CCI a conclu que l'objet du régime du CDC est de retracer les surplus des sociétés qui peuvent être distribués en franchise d'impôt aux actionnaires. En l'espèce, le régime du CDC ne permettait pas de retracer des surplus vers le haut du groupe corporatif : un solde du CDC a été circulé artificiellement au sein du groupe corporatif pour revenir à son point de départ. L'application du paragraphe 55(2) était évitée de ce fait puisque les dividendes en capital ne sont pas visés par cette disposition.²⁹

La Cour a également conclu que le fait que le contribuable n'avait pu bénéficier du coût de ses propres actions dans le cadre de la vente de ses actifs n'avait pas entraîné de double imposition³⁰.

²⁷ 3295, aux para. 131, 136 et 143.

²⁸ 3295, aux para. 12 et 13.

²⁹ 3295, aux para. 120 et 121.

³⁰ 3295, au para. 144.

Pertinence des opérations de rechange aux fins de l'analyse de la RGAÉ

Il est bien établi qu'il est possible de s'appuyer sur les opérations de rechange pour démontrer la présence d'un avantage fiscal.³¹ Plus récemment, leur pertinence potentielle aux fins de l'analyse de l'abus a été confirmée dans l'affaire *Univar*³² :

*Dans les affaires mettant en cause la RGAÉ, la Cour doit examiner s'il y a eu abus dans l'application des dispositions de la LIR de la part du contribuable. À mon avis, les autres opérations de rechanges possibles décrites par le contribuable constituent un élément pertinent pour décider s'il y a eu abus dans l'application des dispositions de la LIR. La capacité du contribuable de démontrer qu'il aurait pu accomplir le même résultat sans assujettissement à l'impôt en effectuant d'autres opérations constitue, à mon avis, un élément pertinent qui permet de décider si l'opération d'évitement était abusive.*³³

Dans 3295, la CCI a refusé de considérer la vente de la société mère (qui aurait réduit le fardeau fiscal) comme une solution de rechange pertinente à la vente de sa filiale aux fins de l'analyse de l'abus : l'objet de la vente, le prix et les conséquences commerciales auraient tous été différents.³⁴ Il est utile de souligner que, dans *Univar*, l'opération de rechange acceptée par la CCI impliquait le transfert des mêmes entités juridiques.³⁵

³¹ Lorsque l'existence d'un avantage fiscal n'est pas clair, le fait qu'un contribuable ait réduit, évité ou différé l'impôt à payer doit être établi par comparaison avec une transaction alternative. Voir *Canada Trustco Mortgage Co. c. Canada*, 2005 CSC 54, au para. 20.

³² *Univar Holdco Canada ULC c. La Reine*, 2017 CAF 207 (« *Univar* »), qui a annulé *Univar Holdco Canada ULC c. R.*, 2016 TCC 159 (« *Univar TCC* »). Voir aussi plus récemment *Fiducie Financière Satoma c. Canada*, 2018 CAF 74, aux para. 59 et 60.

³³ *Ibid.*, au para. 19.

³⁴ 3295, aux para. 159, 160 et 161.

³⁵ Pour les faits pertinents, voir *Univar TCC*, aux para. 17, 52, 53, 104 et 105.



Dans l'affaire qui nous concerne, la CCI a confirmé que le fait que l'acquéreur ne souhaitait pas faire l'acquisition de la société mère en raison de ses passifs éventuels n'était pas en soi pertinent aux fins de l'analyse de l'abus.³⁶ Cependant, la Cour a estimé que le fait qu'un scénario de rechange n'avait pu être mis en œuvre dû aux circonstances factuelles entourant une opération ou une réorganisation ne l'empêchait pas d'examiner l'opération de rechange lors de l'évaluation du caractère abusif de l'opération ou de la réorganisation.³⁷

En conclusion, les opérations de rechange devraient demeurer pertinentes aux fins de l'analyse de la RGAÉ, même lorsqu'elles ne présentent qu'un caractère purement théorique. Les contribuables devraient veiller à ce que les opérations de rechange invoquées sont équivalentes sur le plan commercial et qu'elles fournissent des indications supplémentaires quant aux conséquences fiscales raisonnables en découlant.

TAXES INDIRECTES / DE VENTE - LÉGISLATION

Les développements législatifs en matière de taxes de vente se sont poursuivis en 2022, incluant l'adoption de la nouvelle taxe fédérale sur certains biens de luxe ainsi que d'une série de modifications à la taxe sur les produits et services /taxe de vente harmonisée («TPS/TVH») imposée en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* (Canada)³⁸, la taxe de vente du Québec («TVQ»), la taxe de vente provinciale («TVP»), de la Colombie-Britannique et de la Saskatchewan, de même que la taxe de vente au détail («TVD») du Manitoba.

Taxe de luxe fédérale

Telle que proposée dans le budget de 2021 et à compter

du 1^{er} septembre 2022, la *Loi sur la taxe sur certains biens de luxe*, L.C. 2022, ch. 10, art. 135 («*Loi sur la taxe de luxe*»), impose une taxe de luxe applicable aux ventes et aux importations de véhicules et aéronefs assujettis dont le prix est supérieur à 100 000 \$, ainsi que des navires assujettis dont le prix est supérieur à 250 000 \$. Contrairement à ce qui est le cas pour la TPS/TVH, mais de façon analogue à la pratique relative à certains droits d'accise et taxes, les vendeurs ne sont pas tenus de percevoir et de verser la taxe, mais doivent plutôt généralement payer eux-mêmes la taxe de luxe, sous réserve d'exceptions limitées. Par conséquent, pour recouvrer le coût de la taxe, les vendeurs doivent tenir compte de celle-ci dans la vente des biens assujettis. Le montant de la taxe est généralement égal au moindre de 10 % du «montant taxable» du bien assujetti ou de 20 % de la différence entre le «montant taxable» et le seuil déterminé pour le bien assujetti. Le «montant taxable» d'un bien assujetti faisant l'objet d'une vente est généralement la somme de la valeur de la contrepartie pour la vente et de la valeur de toute amélioration apportée au bien assujetti.

Le montant taxable d'un bien assujetti faisant l'objet d'une importation correspond à la somme de la valeur du bien assujetti et de certains droits et taxes. Le «montant taxable» peut être soumis à d'autres méthodes de calcul et d'ajustement dans certaines situations.

Certaines exceptions à l'application de la taxe de luxe sont offertes. Par exemple, les biens suivants ne sont pas assujettis à la taxe de luxe :

- les aéronefs, véhicules et navires fabriqués en 2018 ou antérieurement;
- les aéronefs, véhicules et navires immatriculés auprès d'un gouvernement avant septembre 2022 et dont la possession a été transférée à un utilisateur avant septembre 2022;
- véhicules récréatifs conçus ou aménagés pour servir

³⁶ 3295, au para. 113. Tel était précisément le cas dans l'affaire *Univar*.

³⁷ 3295, aux para. 156 et 157.

³⁸ À moins d'indication contraire, tous les renvois législatifs dans la présente section renvoient à la *Loi sur la taxe d'accise* (Canada), RSC, 1985, c.E -15.

de local d'habitation temporaire et qui respectent certaines conditions, au même titre que les maisons flottantes telles que définies au paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*;

- certains véhicules et aéronefs identifiés pour les activités militaires et de policières;
- certains navires utilisés pour la pêche commerciale ou le transport de passagers; et
- les véhicules dont le poids nominal brut est supérieur à 3 856 kg.

De plus, la *Loi sur la taxe de vise* généralement à ne s'appliquer qu'une seule fois à un bien assujetti. Si un «certificat d'exemption» ou un «certificat fiscal» est applicable et que les conditions qui s'y rattachent sont respectées à l'égard d'un bien assujetti, la taxe ne s'appliquera pas.

En août 2022, le *Règlement sur la taxe sur certains biens de luxe* a été déposé; il précise les circonstances prévues dans lesquelles un certificat d'exemption peut s'appliquer à l'égard de la vente d'un aéronef assujetti devant être exporté; une dispense des obligations de déclaration pour certains vendeurs inscrits de véhicules assujettis; et une exonération de la taxe de luxe dans certains cas où une entente écrite a été conclue avant 2022.

La *Loi sur la taxe de luxe* crée des obligations de conformité qui sont importantes à connaître pour les vendeurs de biens assujettis, puisque des pénalités sérieuses sont prévues en cas de non-conformité, y compris en cas de non-respect des exigences d'inscription et de déclaration.



Propositions législatives et réglementaires du 9 août 2022

Le 9 août 2022 (la «**Date de l'Annonce**»), le Ministère des Finances a publié des propositions législatives et réglementaires parallèlement aux notes explicatives visant à modifier la *Loi sur la taxe d'accise* (les «**Modifications**»). Les Modifications peuvent avoir une incidence sur diverses personnes inscrites, incluant les institutions financières et les personnes inscrites qui exercent exclusivement des activités commerciales.

Modifications touchant les entités de gestion et les autres institutions financières

Les Modifications proposent d'étendre l'application de la règle prévue au paragraphe 149(4) aux sociétés de personnes. Par conséquent, les sociétés de personnes qui reçoivent du revenu d'intérêt ou de dividende de certaines sociétés qui sont contrôlées directement ou indirectement par la société de personnes n'auront plus besoin d'inclure ces revenus dans le calcul de leurs «recettes financières» pour déterminer si elles sont une institution financière visée par la règle du seuil (i.e., de *minimis*) en vertu des alinéas 149(1)b) et c). Le nouveau paragraphe 149(4) s'applique aux années d'imposition qui commencent après la Date de l'Annonce.

Plusieurs modifications, entre autres aux articles 172.1, 232.02 et 261.01, sont proposées afin de résoudre un problème qui se présente dans le cas où un employeur qui n'a pas chargé le montant exact de taxe sur une fourniture (ou fourniture réputée) qu'il a effectuée à une entité de gestion est cotisé par le Ministre pour ce défaut et la cotisation se rapporte à une fourniture effectuée par l'employeur au cours d'une période de déclaration pour laquelle l'entité de gestion ne peut plus demander un remboursement.

Les Modifications viennent également ajouter l'alinéa k.2) à la définition de l'expression «déduction autorisée» prévue à l'article 217. Le nouvel alinéa k.2) permettra à un «contribuable admissible» (p. ex., une institution financière résidant au Canada), dans certaines conditions, de déduire dans le calcul du montant de la «contrepartie admissible» sur lequel il est tenu de faire une autocotisation, un montant qui représente la contrepartie d'une fourniture qui est réputée en vertu du paragraphe 150(1) être une fourniture de services financiers.

Les Modifications comprennent également plusieurs modifications au *Règlement sur la méthode d'attribution applicable aux institutions financières désignées particulières* (TPS/TVH) (le «**Règlement sur les IFDP**»). La plus importante des modifications proposées se rapporte à l'introduction d'un «système de classement» pour déterminer les provinces dans lesquelles une institution financière est réputée, en vertu de l'article 3 du *Règlement sur les IFDP*, avoir un établissement stable dans des circonstances où l'institution financière se qualifie à titre de plusieurs types d'institutions financières (p. ex., banque et assureur, banque et société de prêts, société de prêts et régime de placement). Cette modification peut non

seulement avoir une incidence sur le statut d'une institution financière désignée particulière, mais elle clarifie également les règles applicables à l'institution financière pour déterminer sa taxe nette selon la méthode d'attribution spéciale, ou «MAS».

Les Modifications augmentent le seuil pour se qualifier à titre d'«institution déclarante» pour les fins de l'article 273.2 de 1 000 000 \$ à 2 000 000 \$, ce qui pourrait faire en sorte que plusieurs institutions financières ne soient plus tenues de produire une déclaration de renseignements annuelle. La présente modification s'applique aux exercices financiers d'une personne se terminant après la Date de l'Annonce.

Enfin, les Modifications contiennent d'autres propositions, notamment des règles visant expressément à prendre en compte les associations Lloyd (associations non constituées en personne morale qui souscrivent des assurances), des règles concernant la révocation du choix prévu à l'article 150 pour les fournitures exonérées entre membres d'un groupe étroitement lié et des modifications au Règlement sur les IFDP pour les «régimes de placement privé admissibles» afin de modifier les exceptions à la définition d'une «institution financière visée par règlement» pour les fins de l'alinéa 225.2(1)b).

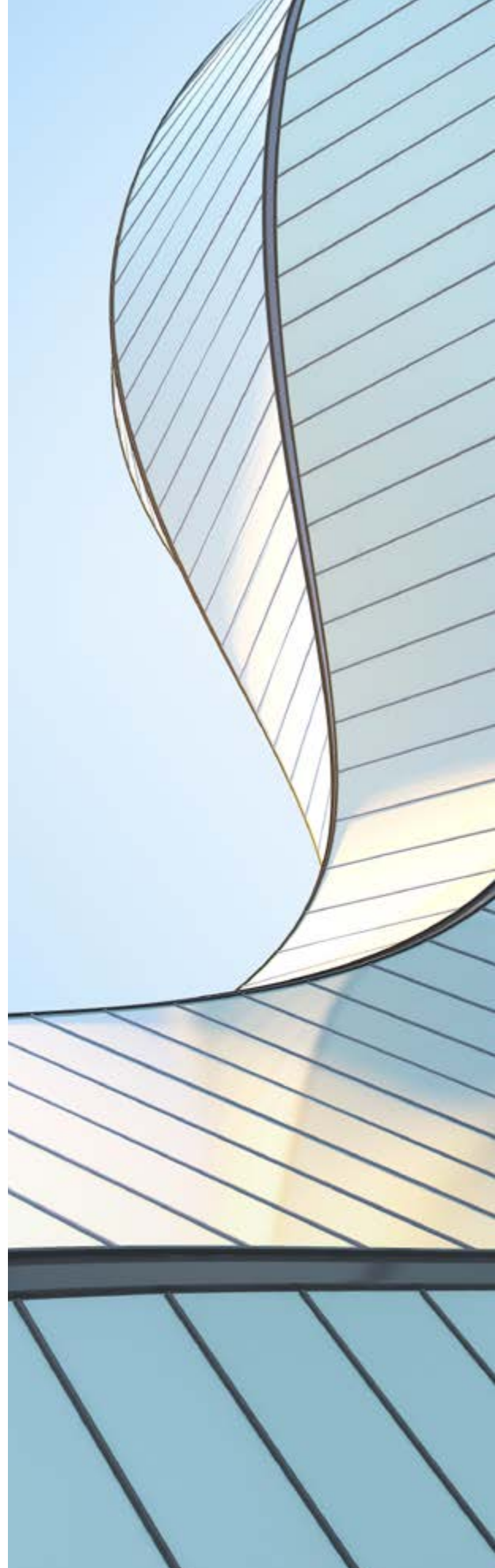
Modifications touchant certains choix en matière de TPS/TVH

L'article 156 permet aux personnes morales et aux sociétés de personnes canadiennes qui constituent un «groupe admissible» de considérer les fournitures taxables effectuées entre elles comme ayant été effectuées pour une contrepartie nulle. Les Modifications apportées à l'article 156 règlent une question soulevée lorsque deux sociétés résidant au Canada qui auraient autrement le droit de faire le choix n'étaient pas en mesure de le faire parce qu'elles étaient étroitement liées par l'intermédiaire d'une société de personnes non résidente. Par conséquent, les deux sociétés ne pouvaient pas constituer un «groupe admissible» au sens du paragraphe 156(1) et ne pouvaient donc pas être admissibles au choix. Par suite des Modifications, deux sociétés résidentes canadiennes étroitement liées par l'intermédiaire d'une société de personnes non résidente peuvent maintenant faire le choix si les autres conditions du choix sont rencontrées.

Le choix existant prévu en vertu de l'article 273 de la Loi sur la taxe d'accise permet aux participants d'une coentreprise exerçant des activités visées par règlement de faire un choix qui permet à l'un des participants d'agir à titre d'entrepreneur et d'assumer pour le compte des autres participants la plupart des obligations relatives à la TPS/TVH associées à la coentreprise. Les Modifications proposent d'élargir la portée des activités visées par règlement pour lesquelles le choix peut être fait afin d'inclure l'exploitation d'un pipeline, d'un terminal ferroviaire ou d'un terminal de camions pour le transport de pétrole, de gaz naturel ou de produits connexes ou accessoires. En plus de cette expansion limitée des activités prescrites en vertu des règlements applicables, le budget de 2022 a confirmé le maintien de l'intention du gouvernement d'adopter les mesures fiscales annoncées pour la première fois en 2014 afin d'élargir la portée des activités visées à l'ensemble des activités commerciales.

TPS/TVH et minage de cryptoactifs

Dans l'avant-projet de loi publié le 4 février 2022, Finances a annoncé des mesures concernant les activités de minage de cryptoactifs qui, une fois adoptées, seront réputées être entrées en vigueur le 5 février 2022. En vertu des propositions législatives, les activités de minage de cryptoactifs sont exclues du régime général de la TPS/TVH. À la date d'entrée en vigueur des règles proposées, l'exécution d'une «activité de minage» et le paiement d'un bien ou d'un service en contrepartie seront généralement réputés ne pas être des fournitures. Toute acquisition,





importation, utilisation ou consommation d'un bien ou d'un service par une personne dans le cadre d'une « activité de minage » ou en rapport avec celle-ci sera généralement réputée être survenue autrement que dans le cours des activités commerciales, ce qui empêchera effectivement la personne de réclamer un crédit de taxe sur les intrants afin de recouvrer la TPS/TVH payée sur les intrants à l'égard de l'activité.

Règles en matière de TPS/TVH touchant le remboursement pour soins de santé et les cessions de contrats de vente prévues au budget de 2022

Les mesures dignes de mention concernant la TPS/TVH annoncées dans le budget de 2022 figurent l'élargissement du remboursement de la TPS/TVH pour soins de santé ainsi que le fait de considérer que les « cessions de contrats de vente » sont réputées constituer des fournitures taxables d'un bien immobilier.

Le remboursement de la TPS/TVH pour soins de santé actuel permet aux hôpitaux de demander un remboursement de 83 % et aux organismes de bienfaisance et aux organismes à but non lucratif de demander un remboursement de 50 % de la TPS et de la composante fédérale de la TVH payées sur les biens et services utilisés dans leurs activités exonérées. À compter du 7 avril 2022 et pour les périodes se terminant après cette date, l'admissibilité à ce remboursement sera élargie du fait de l'élimination de la distinction entre les services de santé rendus par un médecin et par un infirmier praticien dans les régions non éloignées. Les organismes de bienfaisance et les organismes à but non lucratif pourront désormais réclamer ce remboursement à l'égard des services de santé fournis avec la participation active ou sur la recommandation d'un médecin ou d'un infirmier praticien, peu importe leur emplacement géographique.

Sur le plan immobilier, les cessions de contrats de vente (c.-à-d. la vente d'une convention d'achat avant la clôture) touchant les habitations résidentielles nouvellement

construites ou ayant fait l'objet de rénovations majeures conclus à compter du 7 mai 2022 constituent désormais des fournitures taxables d'immeubles aux fins de la TPS/TVH. Les nouvelles règles ne s'appliquent qu'à l'égard d'immeubles d'habitation à logement unique ou à un logement en copropriété.

Modifications des droits d'accise sur le cannabis et les produits de vapotage

À compter du 1^{er} avril 2022, les producteurs de cannabis titulaires d'une licence qui ont été tenus de remettre 1 000 000 \$ ou moins en droits d'accise au cours des quatre trimestres précédents peuvent désormais remettre les droits d'accise sur une base trimestrielle. Le budget de 2022 a également annoncé des mesures qui entreront en vigueur lors de la sanction royale, notamment (i) de nouvelles ententes contractuelles de services entre des producteurs titulaires d'une licence dûment approuvées par l'ARC et ii) des dispenses de licence pour les titulaires d'une licence de recherche ou d'une licence relative aux drogues contenant du cannabis délivrées par Santé Canada.

D'autres modifications ont été proposées en août 2022, y compris des modifications qui facilitent l'estampillage des produits du cannabis par un titulaire de licence autre que le titulaire de licence qui introduit le produit du cannabis sur le marché des marchandises acquittées, et des modifications aux règles transitoires pour les produits de vapotage afin de remédier aux situations où un fabricant ou un importateur de produits de vapotage pourrait à tort être tenu responsable des droits pour les produits de vapotage qui ont été vendus avant le 1^{er} janvier 2023.

L'Énoncé économique de l'automne proposait de nombreuses autres modifications, dont celles précisant si et dans quelles circonstances le droit ad valorem ou forfaitaire est payable pour les produits du cannabis (comme dans les cas où le calcul des deux droits était égal) et par qui le droit est payable, en précisant la nature exacte des renseignements devant être imprimés sur l'emballage d'un produit de vapotage introduit sur le marché



des marchandises acquittées, et élargissant la gamme des personnes susceptibles de posséder des timbres de droits sur le cannabis de manière à inclure certaines personnes qui sont parties à une entente de service autorisée pour apposer un timbre d'accise de cannabis sur les produits du cannabis emballés.

Harmonisation de la TVQ pour les sociétés en commandite de placement

Le Québec a entrepris des modifications au régime de la TVQ afin d'harmoniser les règles de la TVQ avec celles adoptées au niveau fédéral le 8 septembre 2017 relativement aux sociétés en commandite de placement. Le nouvel article 345.8 de la Loi sur la taxe de vente du Québec qui est réputé entrer en vigueur le 8 septembre 2017, prévoit que le commandité d'une « société en commandite de placement » (« SCP ») qui rend un service de gestion ou d'administration à la SCP est réputé ne pas être un acte accompli à titre d'associé de la SCP et la fourniture par le commandité à la SCP est réputée avoir été effectuée autrement que dans le cadre des activités de celle-ci (semblable au paragraphe 272.1(8) de la Loi sur la taxe d'accise). Le nouveau paragraphe 345.3(1,1) stipule que le service de gestion ou d'administration fourni par le commandité de la SCP à la SCP est réputé avoir été rendu pour une contrepartie égale à la juste valeur marchande de ces services.

Autres propositions et mesures d'harmonisation touchant la TVQ

Le Québec a annoncé un certain nombre d'autres modifications législatives en matière de taxes à la consommation, notamment :

- Harmonisation avec les règles de TPS/TVH sur les « instruments de paiement virtuels » adoptées le 29 juin 2021 avec une date d'entrée en vigueur au 17 mai 2019. De manière générale, les cryptomonnaies qui entrent dans la définition d'« instruments de paiement virtuels » sont considérées être des instruments financiers aux fins de la TVQ. La fourniture d'un instru-

ment financier constitue une fourniture exonérée et le fournisseur n'est pas tenu de facturer et de percevoir l'IVQ sur les fournitures exonérées d'instruments financiers.

- Harmonisation avec les modifications touchant la TPS/TVH concernant le minage de cryptoactifs, les cessions de biens immobiliers résidentiels et le remboursement pour soins de santé ([Bulletin d'information 2022-3](#) et [Bulletin d'information 2022-4](#)); et
- Modifications consécutives aux changements apportés à la définition de ce que constitue un « établissement d'hébergement prescrit » dans le Règlement sur les établissements d'hébergement touristique pour l'application de la taxe sur l'hébergement ([Bulletin d'information 2022-5](#)).

Règles de la Colombie-Britannique applicables au commerce électronique et aux facilitateurs du marché

Dans le budget et plan fiscal 2022 de la Colombie-Britannique (« **Budget C.-B. 2022** »), publié le 22 février 2022, la province annonçait qu'elle modifierait la **Loi sur la taxe de vente provinciale** (Colombie-Britannique) (la « **LTVP** ») afin d'étendre l'application de la TVP aux marchés numériques en introduisant des exigences d'inscription pour les facilitateurs de marchés en ligne et certains vendeurs situés à l'extérieur de la province. Ces modifications sont entrées en vigueur le 1er juillet 2022 et s'inscrivent dans la foulée de modifications apportées par d'autres juridictions canadiennes au cours des dernières années.

Conformément aux modifications apportées à la LTVP, les « facilitateurs de marché en ligne » sont tenus de s'inscrire, de percevoir et de remettre la TVP de la Colombie-Britannique (« **TVP de C.-B.** ») sur les ventes effectuées par l'intermédiaire de leurs plateformes en ligne, et les facilitateurs doivent facturer la TVP de C.-B. sur les « services d'un marché en ligne » qu'ils fournissent aux « vendeurs sur le marché en ligne ». La taxe sur les « services



d'un marché en ligne » est la première fois qu'un territoire canadien impose une taxe de vente non récupérable sur la publicité, la promotion et l'annonce de la vente de biens, de logiciels et d'autres services taxables. Il est intéressant de noter que l'application de cette taxe est contraire au traitement en matière de TPS/TVH des services fournis par des facilitateurs dans certaines circonstances similaires, alors que le facilitateur est réputé ne pas avoir effectué de fourniture taxable à des vendeurs non inscrits de sorte que le vendeur n'encourt pas de taxe non récupérable.

L'application de la TVP de C.-B. aux services du marché en ligne ne s'appliquera que si le service est fourni par un facilitateur du marché en ligne (ou par certaines autres personnes entretenant un lien avec le facilitateur du marché en ligne, comme ce serait le cas d'un mandataire) à un vendeur du marché en ligne. La définition de l'expression «services d'un marché en ligne» qui est assujettie à la TVP est large et comprend l'inscription de biens, logiciels ou services taxables à vendre, de services de publicité ou de promotion, de services de stockage ou, en général, d'autres «services visant à faciliter la vente, la prestation ou la location par un vendeur sur le marché en ligne» de biens, de logiciels ou de services taxables par l'intermédiaire d'un marché en ligne. Comme c'est généralement le cas dans la LTVP, l'achat de services sur le marché en ligne sera exonéré de la TVP de C.-B. si cet achat est réalisé exclusivement dans le but de vendre ou de fournir le service à d'autres personnes ayant recours au service de marché en ligne (p. ex. dans le cas d'un achat pour fins de revente).

En vertu de la version amendée de la LTVP, la notion de facilitateur de marché en ligne inclut toute personne qui

exploite un marché en ligne et facilite la fourniture ou la vente au détail ou la location de biens, de logiciels ou de services taxables, pour autant que cette personne perçoive également un paiement en rapport avec cette fourniture, vente ou location. À l'instar des exigences existantes en matière d'inscription pour les vendeurs non-résidents, un facilitateur de marché en ligne n'est pas tenu de s'inscrire si les revenus de vente qu'il facilite sont inférieurs au seuil de 10 000 \$ de revenus facilités au cours des 12 mois précédents ou au seuil de 10 000 \$ des revenus facilités estimés de façon raisonnable pour les 12 prochains mois. De plus, si un marché en ligne est exploité, détenu ou contrôlé conjointement par au moins deux facilitateurs de marché en ligne, un seul d'entre eux est tenu de s'inscrire et de percevoir la TVP de C.-B.

En ce qui concerne les produits vendus par l'intermédiaire d'un marché en ligne, l'obligation pour les facilitateurs de s'inscrire à la TVP de C.-B. ne s'applique que si les marchandises vendues par l'intermédiaire du facilitateur sont situées au Canada au moment où elles sont vendues, fournies ou louées. Toutefois, dans le budget C.-B. 2022, la C.-B. a indiqué son intention d'étendre ces obligations aux facilitateurs de la vente de marchandises expédiées de l'extérieur du Canada à l'avenir. Jusqu'à ce que ce soit le cas, et comme il est indiqué dans le Bulletin 142 de la TVP de la C.-B., si un facilitateur du marché en ligne s'inscrit pour la TVP de la C.-B., il sera généralement tenu de percevoir la TVP de la C.-B. sur les ventes de marchandises importées en Colombie-Britannique à partir de l'étranger à des fins commerciales (même si celui-ci n'est pas tenu de percevoir la TVP de la C.-B. sur des ventes similaires à des consommateurs de marchandises situées à l'extérieur du Canada).

Autres mesures concernant la TVP de la Colombie-Britannique

Outre les mesures qui précèdent, le budget C.-B. 2022 annonçait certaines modifications axées sur le climat touchant la TVP. Plus spécifiquement, ces modifications (i) exemptent les véhicules à zéro émission de la TVP du 23 février 2022 au 22 février 2027; (ii) augmentent le seuil de la surtaxe imposée sur les véhicules de tourisme au-delà duquel s'applique la surtaxe aux véhicules à zéro émission, celui-ci passant de 55 000 \$ à 75 000 \$ à compter du 23 février 2022; et (iii) exemptent les thermopompes de la TVP et augmentent le taux de la TVP imposée sur les systèmes de chauffage à combustion de combustibles fossiles, celui-ci passant de 7 % à 12 % à compter du 1er avril 2022.

De plus, le budget C.-B. 2022 annonçait l'élargissement de l'application de la TVP au tabac à compter du 1er juillet 2022, cette mesure ayant pour objectif de faire cadrer la politique fiscale de la Colombie-Britannique avec celle de la majorité des autres provinces qui, en plus d'imposer une taxe spécifique sur le tabac, appliquent soit une taxe de vente provinciale, soit la portion provinciale de la TVH au tabac.

Les autres modifications touchant la TVP de C.-B. découlant du budget C.-B. 2022 incluent notamment :

- À compter du 1^{er} octobre 2022, la TVP sur les ventes privées de véhicules automobiles est fondée sur le plus élevé entre le prix d'achat déclaré et la valeur en gros moyenne du véhicule.
- À compter du 23 février 2022, les modifications précisent que l'achat de cartes-cadeaux et de chèques-cadeaux n'est pas assujéti à la TVP.
- Des modifications applicables rétroactivement aux

contrats conclus après le 1er avril 2013, qui annulent la décision de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique dans l'affaire *Chemainus Gardens RV Resort Ltd v BC*, 2021 BCCA 402. Les modifications codifient l'interprétation préexistante de la province des exigences que doivent respecter les documents d'achat pour permettre à un entrepreneur immobilier de transférer la responsabilité de la TVP à un client.

Rajustements des taux de la Saskatchewan et élargissement de l'assiette de la TVP

Le budget de 2022-2023 pour la Saskatchewan a introduit des mesures fiscales limitées, notamment :

- des rajustements au taux de la taxe sur le tabac de la Saskatchewan sur les bâtonnets de cigarettes, le tabac en vrac et les bâtonnets destinés à être chauffés mais non brûlés ainsi qu'une exonération de la taxe de la Saskatchewan sur les produits de vapeur pour les achats au détail dans la ville de Lloydminster; et
- l'extension de la TVP aux frais d'admission et de divertissement (comme les billets pour des événements sportifs, des concerts, les frais d'admission pour des conférences et les frais d'adhésion à un gymnase);

Plus particulièrement, le budget de 2022-2023 de la Saskatchewan annonçait que le gouvernement de la Saskatchewan élabore une proposition visant la prise en charge de l'administration de la taxe fédérale sur le carbone et de conserver tous les revenus provenant de cette taxe, dont les détails devraient être annoncés sous peu.

Statu quo au Manitoba

Le budget de 2022 du Manitoba contenait relativement peu de mesures fiscales sur les taxes de vente. Parmi ces mesures, le Manitoba a instauré une exonération de la taxe



provinciale sur les carburants pour le carburant utilisé dans l'exploitation hors route de l'équipement de récolte de tourbe, mesure qui a pour objectif de rendre la taxe sur les carburants du Manitoba plus cohérente dans l'ensemble des industries et des autres juridictions canadiennes.

Impôt sur la spéculation pour non-résidents de l'Ontario

À compter du 25 octobre 2022, le gouvernement de l'Ontario a haussé le taux de la taxe sur la spéculation pour non-résidents (« TSNR ») de 20 % à 25 %. Il s'agit de la deuxième hausse du taux en 2022, après une hausse de 15 % à 20 % en mars, date à laquelle la TSNR avait également été étendue pour s'appliquer à l'ensemble de la province.

La hausse cumulative de 10 % du taux fait en sorte que l'Ontario a maintenant la taxe la plus élevée de ce type à travers le Canada. Étant donné le taux élevé et l'étendue de cette taxe à toute la province, il est difficile d'envisager comment des entités étrangères ou des fiduciaires imposables pourraient justifier un investissement dans des immeubles résidentiels de plus petite taille en Ontario.

Partie 2 – Aperçu de 2023

MESURES FISCALES ANNONCÉES PRÉCÉDEMMENT PAR LE GOUVERNEMENT

D'importantes mesures fiscales annoncées par le gouvernement dans le budget de 2022 demeuraient en suspens à la fin de l'année 2022. Nous nous attendons à ce que le gouvernement fasse progresser ces mesures fiscales en 2023.

Règles de RDEIF

Comme indiqué à la section de la présente publication consacrée aux développements législatifs de 2022, la période de consultation pour les règles de RDEIF se termine le 6 janvier 2023. Nous prévoyons de nouvelles révisions aux propositions législatives à la suite de cette consultation.

Dispositifs hybrides

Dans l'Énoncé économique de l'automne, le gouvernement a confirmé son intention de mettre en œuvre les règles concernant les dispositifs hybrides, mais d'une manière qui tient compte « des consultations et des délibérations depuis leur publication ». En date des présentes, il était indiqué dans les propositions législatives modifiées pour la première partie des règles relatives aux dispositifs hybrides que ces dernières seraient en vigueur à l'égard des paiements effectués à compter du 1er juillet 2022. Nous nous attendons toutefois à voir une mise à jour de ces propositions législative en 2023.



Il est également possible qu'une première ébauche de la seconde partie des règles relatives aux dispositifs hybrides en 2023 soit publicisée par le gouvernement.

Règles de divulgation obligatoire

Nous nous attendons à ce que l'avant-projet de loi mettant en œuvre les nouvelles règles de divulgation obligatoire fasse l'objet d'une mise à jour additionnelle compte tenu des commentaires qui auront été soumis au gouvernement en vertu des processus de consultations publiques touchant ces règles.

Consultation en matière de prix de transfert

Le budget de 2022 confirme l'intention du gouvernement d'engager le processus de consultation sur les règles relatives aux prix de transfert préalablement annoncé. En effet, dans le budget de 2021, le gouvernement a annoncé son intention d'amorcer un processus de consultation sur les règles canadiennes relatives aux prix de transfert en vue de protéger l'intégrité du régime fiscal tout en préservant l'attrait du Canada pour les investissements étrangers. Cette annonce faisait suite à la décision de la CSC rendue le 18 février 2021 rejetant la demande d'autorisation du gouvernement d'interjeter appel du jugement de la Cour d'appel fédérale dans *Canada c. Cameco Corporation* (2020 CAF 112), qui confirmait la décision rendue par la CCI de ne pas appliquer les règles canadiennes sur les prix de transfert à certains contrats d'achat d'uranium à long terme conclus entre la contribuable et sa filiale suisse. Le gouvernement estime que la décision dans l'affaire Cameco pourrait encourager le déplacement inapproprié des bénéfices des sociétés vers l'extérieur du Canada (réduisant ainsi l'assiette fiscale canadienne). L'objectif du processus de consultation envisagé est de permettre aux parties prenantes de formuler des commentaires sur les éventuelles mesures prises pour améliorer les règles canadiennes sur les prix de transfert. Vous trouverez d'autres commentaires de notre cabinet sur la décision dans l'affaire Cameco [ici](#) (en anglais).

En date de la préparation de la présente publication, le processus de consultation publique sur les règles relatives aux prix de transfert du Canada n'avait pas commencé.

Taxe sur les services numériques

Il n'y eu aucune mise à jour importante à égard à la taxe sur les services numériques (« TSN ») ayant été proposée dans le Budget 2021 à titre de mesure provisoire jusqu'à l'entrée en vigueur d'une approche multilatérale acceptable en matière d'imposition de l'économie numérique (Pilier Un de l'OCDE). Le gouvernement cherche à s'assurer que les revenus tirés par les grandes entreprises, étrangères ou nationales, de la participation des utilisateurs au Canada soient assujettis au régime fiscal canadien. En général, la TSN s'appliquera à un taux de 3 % des revenus tirés de certains services numériques qui reposent sur la participation, aux données et aux contributions de contenu des utilisateurs canadiens. La TSN s'appliquera, au cours d'une année civile, à une entité qui a (ou qui fait partie d'un groupe d'entreprises qui a) gagné un revenu total mondial provenant de toutes sources d'au moins 750 millions d'euros au cours de l'année civile précédente et des revenus visés provenant d'utilisateurs canadiens de plus de 20 millions de dollars au cours de l'année civile donnée.

La proposition relative à la TSN a fait l'objet d'un processus de consultation publique qui s'est déroulé du 19 avril au 18 juin 2021. Le 14 décembre 2021, le gouvernement a présenté un avant-projet de loi concernant la TSN. L'avant-projet de loi prévoit que la TSN sera imposée en date du 1^{er} janvier 2024, mais seulement si l'approche multilatérale du Cadre inclusif de l'OCDE et du G20 n'est pas entrée en vigueur à





cette date, et qu'elle s'appliquera rétroactivement aux revenus gagnés en date du 1er janvier 2022. Dans le budget de 2022, le gouvernement affirmait qu'il était prêt à déposer une loi permettant de promulguer la TSN, mais qu'il « continue d'espérer et de présumer que la mise en œuvre en temps voulu du nouveau cadre fiscal international rendra cela superflu ».

Mise à jour sur la réforme fiscale internationale

La solution à deux piliers de l'OCDE, qui vise à intervenir à l'égard des enjeux de nature fiscale découlant de la numérisation de l'économie a fait l'objet de nombreux développements en 2022, mais ses aspects fondamentaux demeurent inchangés : un régime permettra de réaffecter une portion des droits d'imposition sur les bénéfices des grandes entreprises multinationales aux pays où se trouvent leurs clients (« **Pilier Un** ») tandis qu'un deuxième régime permettra de mettre en œuvre un taux d'imposition minimum effectif global de 15 % (« **Pilier Deux** »).

Le budget de 2022 ne mentionne pas de date potentielle de mise en œuvre du Pilier Un tout en affirmant que le Canada s'emploierait à mettre en œuvre certaines parties du Pilier Deux en 2023 et 2024. Le budget de 2022 a également lancé un processus de consultation touchant le Pilier Deux. Toutefois, vu l'importance de la tâche, au plan international, relativement à l'élaboration des règles types, ces consultations se sont expressément limitées aux adaptations des règles types qui s'avèrent nécessaires pour leur permettre d'être applicables dans le contexte juridique et fiscal canadien. La consultation s'est déroulée jusqu'au 7 juillet 2022.

Dans l'Énoncé économique de l'automne, le gouvernement a souligné que l'OCDE et le Cadre inclusif espéraient compléter les négociations multilatérales portant sur le Pilier Un et signer le traité requis au cours de la première moitié de 2023, de telle sorte qu'il puisse entrer en vigueur en 2024. L'Énoncé économique de l'automne a réitéré l'engagement du Canada à l'égard du Pilier Deux, sans pour autant fixer d'échéancier de mise en œuvre. L'absence

d'échéancier semble indiquer que le gouvernement reconnaît implicitement le fait que de nombreux autres pays ont annoncé un délai dans la mise en œuvre par eux du Pilier Deux ainsi que de l'importante somme de travail qui doit encore être accompli à l'égard de nombreux aspects des règles types.

Processus de consultation de la RGAÉ

Bien que la période de consultation officielle portant sur le document relatif à la RGAÉ ait pris fin le 30 septembre 2022, nous nous attendons à ce que le gouvernement engage d'autres consultations concernant toute modification législative d'importance touchant la RGAÉ.

Taxe sur les rachats d'actions

Nous nous attendons à obtenir de plus amples détails sur la nouvelle taxe portant sur les rachats d'actions annoncée dans l'Énoncé économique de l'automne.

DÉCISIONS DEVANT ÊTRE RENDUES EN 2023

Deans Knight Income Corporation : À quoi s'attendre de la Cour suprême?

Le 2 novembre 2022, la CSC a entendu l'appel dans *Deans Knight Income Corporation*. La CSC aura ainsi l'occasion de régler l'incertitude créée par la CAF.³⁹ La CAF a en effet infirmé la décision de la CCI en se fondant sur un nouveau concept de « contrôle réel » pour conclure à un abus du critère de contrôle au sens du paragraphe 111(5) de la LIR. La CAF n'a toutefois pas défini le concept de contrôle réel dans sa décision et le concept n'est pas défini dans la LIR ou dans la jurisprudence.

Les questions dont est saisie la CSC consistent donc à déterminer l'objet et l'esprit du paragraphe 111(5) et de déterminer si son objet sous-jacent est fondé sur le « contrôle réel » (et, s'il l'est, à quoi consiste le « contrôle réel »).

³⁹ *Deans Knight Income Corporation c. Canada*, 2021 CAF 160, renversant 2019 TCC 76 (« *Deans Knight* »).

Au cours de l'audience devant la CSC, de nombreuses questions ont été posées aux avocats de l'appelante et de l'intimé quant au sens de « contrôle réel », en vue d'en arriver à une solution sur la façon de concilier la décision de la CAF. La communauté fiscale espère que la CSC fournira des indication et orientation claires à ce sujet.

Résumé des faits et historique judiciaire

L'appel dans *Deans Knight* représente le premier examen judiciaire portant sur l'application de la RGAÉ à la notion de « prise de contrôle » prévue au paragraphe 111(5) de la LIR de façon générale. Le paragraphe 111(5) permet d'interdire à une société d'utiliser des pertes autres qu'en capital après sa prise de contrôle. Le mot « contrôle » n'est pas défini dans la LIR. Pour les fins de cette disposition, c'est le contrôle de jure qui est pertinent. Le contrôle de jure s'entend du contrôle exercé par les actionnaires qui disposent d'un nombre suffisant de voix pour élire le conseil d'administration.⁴⁰

Deans Knight implique une société qui a subi des pertes importantes. Le contribuable a conclu une opération de « redémarrage d'entreprise », qui visait à monétiser les pertes fiscales accumulées d'une entreprise ayant fermée ses portes tout en se conformant aux limites et aux règles de la LIR. Dans une décision unanime, la CAF a conclu que

ces opérations constituaient un abus de la disposition pertinente de la LIR, entraînant ainsi l'application de restrictions en matière de pertes liées à la prise de contrôle.

L'analyse de la CAF a porté sur l'objet et l'esprit du paragraphe 111(5). La CAF a conclu que le l'esprit et l'objet de cette disposition « vise à restreindre l'utilisation de certaines pertes, y compris les pertes autres que les pertes en capital, lorsqu'une personne ou un groupe de personnes acquiert le contrôle réel des actions d'une société, par un contrôle de jure ou autrement. ».⁴¹ Par conséquent, la CAF a souligné qu'aux fins de l'analyse du concept d'abus dans l'application de la RGAÉ, le critère de contrôle pertinent aux termes du paragraphe 111(5) est le « contrôle réel ». La FCA ne définit pas le « contrôle réel » dans la décision, mais donne les indications suivantes :

[...]Toutefois, le critère du contrôle réel est différent du critère du contrôle de facto du paragraphe 256(5.1) de la Loi. De plus, il faut se rappeler que la RGAÉ a pour but de compléter les dispositions de la Loi, en visant l'évitement fiscal abusif. Je ne vois rien d'incohérent dans la conclusion selon laquelle l'objet ou l'esprit du paragraphe 111(5) prend en considération différentes formes de contrôle, même si le libellé de la disposition se limite au contrôle de jure.

⁴⁰ *Duha Printers (Western) Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.S.795, au para 36.

⁴¹ *Deans Knight*, par. 72.



POUR TOUTE DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS, VEUILLEZ COMMUNIQUER AVEC :

TORONTO



Raj Juneja

Associé, Co-leader du groupe
de pratique du droit fiscal

rjuneja@mccarthy.ca

416-601-7628



Stefanie Morand

Associée

smorand@mccarthy.ca

416-601-8162

REGION DU QUÉBEC



Fred Purkey

Associé

fpurkey@mccarthy.ca

514-397-4174



Christian Meighen

Associé

cmeighen@mccarthy.ca

514-397-4165

CALGARY



Brett Anderson

Associé, Co-leader du
groupe de pratique du droit
fiscal

banderson@mccarthy.ca

403-260-3549

VANCOUVER



Kimberly Brown

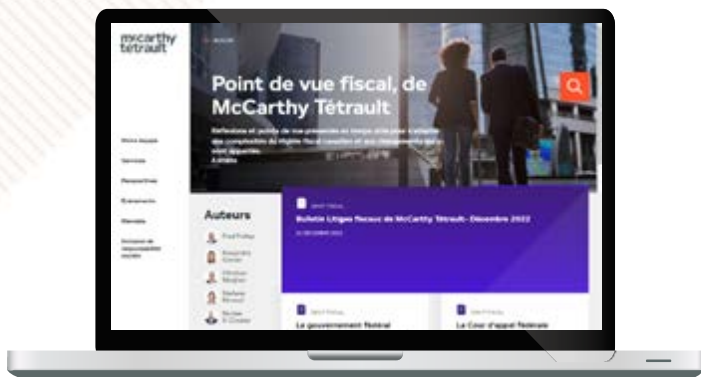
Associée

kbrown@mccarthy.ca

604-643-5942



VISITEZ NOTRE BLOGUE POINT DE VUE FISCAL DE MCCARTHY TÉRAULT :



<https://www.mccarthy.ca/fr/references/blogues/point-de-vue-fiscal-de-mccarthy-tetrault/bulletin-litiges-fiscaux-de-mccarthy-tetrault-decembre-2022>

SUIVEZ-NOUS SUR TWITTER :

@McCarthy_ca

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

MONTRÉAL

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