

28 JANVIER 2021

Législation fiscale canadienne : rétrospective des faits saillants de 2020 et perspectives pour 2021

Auteurs : [Michael N. Kandev](#), [Paul Lamarre](#), Jesse A. Boretsky, Reuben Abitbol et Cadie Yiu

Faits nouveaux en fiscalité canadienne en 2020

L'année 2020 est loin d'avoir été une année normale : c'est l'année où la pandémie de COVID-19 s'est étendue à l'échelle mondiale, y compris au Canada, avec les conséquences que l'on sait sur les plans humain et financier. L'attention du gouvernement fédéral a été résolument fixée sur la pandémie pendant la majeure partie de l'année et ce n'est qu'en novembre dernier que celui-ci a annoncé des dispositions législatives en matière fiscale qui ne concernaient pas directement la crise. Même si ces dispositions comprenaient une importante nouvelle mesure qui permettra d'augmenter les recettes du gouvernement, c'est-à-dire la modification des règles relatives à la TPS/TVH s'appliquant au commerce électronique transfrontalier, il reste à voir comment le gouvernement gèrera le déficit record prévu de plus de 381 milliards de dollars pour 2020-21.

Législation fiscale

Par ailleurs mouvementée, l'année 2020 a été calme pour ce qui est de la législation fiscale. En général, le gouvernement fédéral dépose un budget annuel au printemps de chaque année, et les provinces font habituellement de même par la suite. En 2020, la période de dépôt des budgets a coïncidé avec le début de la pandémie de COVID-19. Les provinces ont publié leur budget, mais le gouvernement fédéral a reporté le dépôt du sien pour se concentrer sur les mesures à prendre en réponse à la pandémie. Il a ainsi adopté de nombreuses dispositions législatives visant à soutenir les entreprises et les particuliers, par exemple : une subvention salariale pour les employeurs appelée la Subvention salariale d'urgence du Canada (la « SSUC »); des paiements directs aux particuliers et aux travailleurs admissibles sous la forme de la Prestation canadienne d'urgence (la « PCU ») et de la Prestation canadienne de la relance économique (la « PCRE »); des prêts sans intérêt, partiellement remboursables, aux petites entreprises et aux organismes à but non lucratif par le biais du Compte d'urgence pour les entreprises canadiennes (le « CUJEC »); et un soutien au loyer commercial accordé au moyen de l'Aide d'urgence du Canada pour le loyer commercial (l'« AUCLC »), puis de la Subvention d'urgence du Canada pour le loyer (la « SUCL »). D'après les estimations du gouvernement, le coût total de ses interventions en réponse à la COVID-19, sous forme de mesures directes fiscales et sanitaires, de recettes différées et de dépenses accélérées, s'élève à environ 407 milliards de dollars, soit près de 19 % du PIB.

Ce n'est que le 30 novembre 2020 que le gouvernement fédéral a présenté un « mini budget », sous la forme d'un Énoncé économique de l'automne, qui décrit la prolongation, jusqu'en 2021, de certains mécanismes de soutien adoptés en réponse à la pandémie, dont la SSUC. De plus, le gouvernement y propose un nombre restreint de changements fiscaux concernant, par exemple, l'imposition des options d'achat d'actions (changements ayant déjà été annoncés) et les taxes de vente applicables au secteur numérique.

Au niveau fédéral, les taux d'imposition des sociétés et des particuliers sont demeurés inchangés. Du côté provincial, l'Alberta a adopté, en 2019, des mesures de diminution de l'impôt des sociétés qui ramèneront le taux d'imposition général des sociétés à 8 % à compter de 2022 (comparativement à 9 % en 2021). Le Québec, dans son budget de 2020, a annoncé qu'à compter de 2021, il ramènera le taux d'imposition provincial des sociétés à 2 % (comparativement à 11,5 % actuellement) en ce qui concerne les redevances tirées de brevets et jusqu'à 75 % des bénéfices provenant de certaines autres formes de revenus liés à la propriété intellectuelle, à condition que le contribuable ait effectué de la recherche scientifique et du développement expérimental (la « RS&DE ») au Québec et que la propriété intellectuelle commercialisée résulte en totalité ou en partie de la RS&DE effectuée au Québec.

Imposition des options d'achat d'actions des employés

L'Énoncé économique de l'automne contenait des mises à jour sur des changements que le gouvernement avait précédemment annoncés à l'égard de l'imposition des options d'achat d'actions des employés, lesquels changements doivent entrer en vigueur pour certaines options attribuées à compter du 1^{er} juillet 2021. Selon les règles en vigueur, les employés de sociétés et de fonds communs de placement qui reçoivent des options d'achat d'actions bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel (correspondant à 50 % du taux normal d'imposition), c'est-à-dire d'une déduction à l'égard de l'avantage imposable au titre des options d'achat d'actions admissibles, lequel avantage est imposé au taux s'appliquant aux gains en capital (la « déduction pour options d'achat d'actions »).

Les règles proposées limitent l'admissibilité à la déduction des options d'achat d'actions qui ont la même année d'acquisition lorsque la juste valeur marchande des actions sous-jacentes, au moment de l'attribution des options, dépasse 200 000 \$. Si l'année d'acquisition n'est pas claire à la date de l'attribution, les options seront réputées acquises au prorata sur la durée de la convention relative aux options, sous réserve d'un maximum de cinq ans. De plus, l'Énoncé économique de l'automne fixe un plafond pour la déduction pour don de bienfaisance en ce qui concerne les options d'achat d'actions, le même plafond que celui qui vise la déduction pour options d'achat d'actions, de sorte que l'employé ne pourrait bénéficier de la déduction pour don de bienfaisance que sur 200 000 \$ de titres.

Les options attribuées par des sociétés privées sous contrôle canadien (les « SPCC ») et des sociétés qui ne sont pas des SPCC dont les produits d'exploitation bruts annuels ne dépassent pas 500 millions de dollars ne seront pas assujetties à la nouvelle limite de la déduction pour options d'achat d'actions.

Selon les règles proposées, les employeurs peuvent bénéficier d'une déduction à l'égard des avantages au titre d'options d'achat d'actions inclus dans le revenu de leurs employés, si les employés n'ont pas droit à la déduction pour options d'achat d'actions en raison du plafond de 200 000 \$.

Modification des règles visant les taxes de vente dans le secteur numérique

L'Énoncé économique de l'automne décrit les modifications détaillées que le gouvernement propose d'apporter aux règles régissant l'application des taxes de vente au commerce électronique à compter du 1^{er} juillet 2021. Les propositions visent particulièrement les ventes numériques et les sites Web annonçant des logements locatifs de courte durée.

- **Produits et services numériques transfrontaliers.** Selon les règles proposées, les fournisseurs non résidents qui n'ont pas de présence physique au Canada et vendent des produits ou des services numériques à des consommateurs canadiens seraient tenus de s'inscrire aux fins de la TPS/TVH et de percevoir et verser la taxe sur leurs ventes taxables aux consommateurs canadiens. À l'heure actuelle, ces fournisseurs ne sont pas tenus de s'inscrire aux fins de la TPS/TVH, de la percevoir ou de la verser. Un régime simplifié de TPS/TVH s'appliquerait à ces fournisseurs.
- **Marchés en ligne et entrepôts de distribution.** Les exploitants de plateformes de distribution (et les fournisseurs non résidents dont les ventes ne se font pas par l'intermédiaire d'une plateforme de distribution) seraient tenus de percevoir et de verser la TPS/TVH sur les ventes faites par des fournisseurs non inscrits aux fins de la TPS/TVH à des acheteurs canadiens de marchandises expédiées à partir d'un entrepôt de distribution ou d'un autre endroit au Canada. De plus, les exploitants de plateformes de distribution et les entrepôts de distribution seraient tenus de transmettre certains renseignements à l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») et de tenir des registres concernant leurs clients non résidents.
- **Location de logements à court terme.** La TPS/TVH s'appliquerait à tous les logements à court terme offerts au Canada à partir d'une plateforme de location. Le fardeau de la perception et du versement de la TPS/TVH incomberait soit au propriétaire du logement, s'il est inscrit aux fins de la TPS/TVH soit, s'il ne l'est pas, à la plateforme de location numérique. Les exploitants non résidents d'une plateforme de location n'exerçant pas d'activité au Canada pourraient bénéficier d'un régime de TPS/TVH simplifié.

Subvention salariale d'urgence du Canada

La SSUC, qui a été lancée en avril 2020 en réponse à la pandémie, est une subvention accordée aux employeurs admissibles pour les salaires qu'ils ont à verser à leurs employés. À son lancement, il était prévu qu'elle serait offerte pendant douze semaines, du 15 mars au 6 juin, et qu'elle subventionnerait jusqu'à 75 % des salaires des employeurs ayant subi une baisse de 70 % de leurs produits d'exploitation

par rapport à la période comparable antérieure à la pandémie. Au cours de l'année, le programme a été étendu et modifié pour s'appliquer plus largement et à des taux différents en fonction de l'ampleur de la baisse des produits d'exploitation des employeurs. Un examen approfondi de la SSUC figure dans [notre bulletin](#) (disponible en anglais).

Dans l'Énoncé économique de l'automne, il a été annoncé que la SSUC était prolongée jusqu'en juin 2021. Pour la période commençant le 20 décembre 2020 et prenant fin le 13 mars 2021, une subvention représentant jusqu'à 75 % des salaires admissibles est offerte à tous les employeurs admissibles qui connaissent une diminution de leurs produits d'exploitation, le taux de base étant de 40 % des salaires admissibles et le taux compensatoire, de 35 % des salaires admissibles pour les employeurs ayant subi une baisse de 70 % ou plus de leurs produits d'exploitation.

Des précisions sur la SSUC qui sera offerte après le 13 mars 2021 seront données à une date ultérieure.

Administration fiscale

Prolongation temporaire de délais prévus par la *Loi de l'impôt sur le revenu* et la *Loi sur la taxe d'accise*

Le 31 août 2020, le ministre du Revenu national a pris des arrêtés en vue de prolonger divers délais prévus par la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR ») et la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA ») en vertu de nouveaux pouvoirs que lui accorde la *Loi sur les délais et autres périodes (COVID-19)* (la « Loi sur les délais »), qui a reçu la sanction royale le 27 juillet 2020.

Prescription à l'égard des périodes de nouvelle cotisation

Les arrêtés ministériels ont prolongé de six mois ou jusqu'au 31 décembre 2020, selon la première de ces échéances, la période durant laquelle l'ARC est en droit d'établir une nouvelle cotisation pour des années ou des périodes pour lesquelles la période normale de nouvelle cotisation prévue par la LIR ou la LTA aurait autrement expiré le 20 mai 2020 ou après cette date. Ces arrêtés ministériels ne sont plus en vigueur et aucune autre prolongation n'a été annoncée.

Dispense offerte aux contribuables déposant un avis d'opposition après l'échéance

Le délai d'un an accordé pour la présentation tardive d'un avis d'opposition a également été prolongé. Ainsi, les délais pour la présentation des demandes de dispense qui auraient autrement expiré entre le 13 mars 2020 et le 13 septembre 2020 ont été prolongés soit de six mois suivant la date limite habituelle de la présentation de la demande de dispense, soit jusqu'au 31 décembre 2020, selon la première de ces échéances. La même prolongation a été appliquée au délai à l'intérieur duquel un contribuable ou un inscrit peut contester devant la Cour canadienne de l'impôt le refus du ministre de lui accorder une telle prolongation. Aucune annonce n'a été faite quant à une nouvelle prolongation de cette dispense.

Réponse du Canada aux enjeux fiscaux internationaux associés à la pandémie de COVID-19

Le 19 mai 2020, l'ARC a publié des *Directives liées aux problèmes en matière de fiscalité internationale soulevés par la crise de la COVID-19* (les « Directives »), dans lesquelles elle décrit les problèmes potentiels en matière de fiscalité au Canada résultant des restrictions de voyage liées à la pandémie de COVID-19 et les solutions qu'elle propose pour y remédier.

Résidence fiscale : particuliers et sociétés

En ce qui concerne les critères jurisprudentiels qui déterminent la résidence fiscale, il a été confirmé dans les Directives que les **particuliers** ne seront pas considérés comme des résidents du Canada du seul fait qu'ils sont restés au Canada en raison des restrictions de voyage résultant de la pandémie de COVID-19. De même, l'ARC ne tiendra pas compte, dans le compte des jours aux fins du seuil de 183 jours fixé pour la résidence fiscale réputée, des jours où les particuliers étaient présents au Canada parce qu'ils ne pouvaient pas retourner dans leur pays de résidence uniquement en raison des restrictions de voyage.

En ce qui concerne les **sociétés** résidant dans un **pays avec lequel le Canada a conclu une convention fiscale**, la question de la double résidence est généralement réglée en appliquant la règle du départage, qui tient compte, notamment, de l'endroit où a

effectivement lieu la gestion des affaires de la société. Selon les Directives, ces sociétés ne seront pas considérées comme résidentes du Canada uniquement parce qu'un administrateur a participé à une réunion du conseil d'administration depuis le Canada en raison des restrictions de voyage. En ce qui concerne les cas de double résidence de sociétés de **pays avec lesquels le Canada n'a pas conclu de convention fiscale**, la question de la résidence fiscale sera déterminée au cas par cas.

Ces assouplissements administratifs se sont appliqués à la période du 16 mars au 30 septembre 2020. Leur renouvellement en cas d'un nouveau resserrement des restrictions de voyage résultant de la deuxième vague de COVID-19 reste incertain.

Entreprise exploitée au Canada et établissement stable

Les résidents d'un **pays avec lequel le Canada a conclu une convention fiscale** ne doivent payer l'impôt canadien sur le revenu qu'ils tirent d'une entreprise que s'ils exploitent l'entreprise par l'entremise d'un établissement stable situé au Canada. À cet égard, l'ARC a confirmé dans les Directives que pour la période du 16 mars au 30 septembre 2020, une entreprise non résidente ne sera pas réputée avoir un établissement stable au Canada si ses employés ont dû remplir leurs fonctions en tant qu'employés au Canada uniquement en raison des restrictions de voyage. Les Directives prévoient également un tel assouplissement dans les cas où, en raison des restrictions de voyage, une entité non résidente pourrait être considérée 1) comme ayant un établissement stable au Canada du fait qu'un agent dépendant conclut des contrats au Canada à son nom, ou 2) comme un « établissement stable de services » (articles V(5) et V(9)(a) de la Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis). En ce qui concerne les entités résidentes d'un **pays avec lequel le Canada n'a pas conclu de convention**, l'ARC a déclaré qu'elle évaluera au cas par cas la possibilité d'assouplissements administratifs.

Revenu d'emploi transfrontalier

La Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis prévoit (à l'article XV(2)) une règle refuge à l'intention des résidents des États-Unis occupant un emploi au Canada, qui exonère leur revenu d'emploi de source canadienne de l'impôt sur le revenu du Canada à la condition que celui-ci ne soit pas supérieur à 10 000 \$ ou qu'ils ne soient pas présents au Canada pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois et que le revenu ne soit pas à la charge d'un établissement stable. En raison des restrictions de voyage liées à la pandémie de COVID-19, il se peut que certains employés résidents des États-Unis qui exercent régulièrement leur emploi au Canada aient été contraints de rester physiquement au Canada pendant plus de 183 jours. Les Directives confirment que les jours où ces personnes étaient physiquement présentes au Canada en raison des restrictions de voyage ne seront pas pris en compte aux fins du seuil de 183 jours. L'ARC adoptera une approche administrative semblable à l'égard du **critère des jours de présence** s'appliquant aux employés qui sont habituellement résidents d'autres pays avec qui le Canada a conclu une convention fiscale.

De même, les employeurs non résidents du Canada qui ont des employés résidents du Canada ont l'obligation d'effectuer des retenues à la source, peu importe l'endroit où les employés rendent leurs services. Cependant, ces retenues à la source peuvent être réduites moyennant l'obtention d'une « lettre d'autorisation » de l'ARC, qui tiendra compte de l'impôt étranger que l'employé canadien doit payer. Si un employé résident du Canada qui a obtenu une telle lettre d'autorisation pour 2020 a dû, en raison de restrictions de voyage, remplir au Canada des fonctions rattachées à son emploi, il continuera de bénéficier des retenues à la source d'impôt canadien réduites décrites dans la lettre d'autorisation.

Enfin, il est indiqué dans les Directives que l'ARC n'établira pas de cotisations ou de pénalités à l'égard d'un employeur non résident qui omet de prélever les retenues canadiennes requises sur la paie en 2020 si certaines conditions sont remplies, dont celle de démontrer que l'employé ne réside pas habituellement au Canada et serait autrement exonéré de l'imposition au Canada conformément à une convention fiscale. Il importe de noter que contrairement à d'autres mesures énoncées dans les Directives, cet assouplissement administratif était potentiellement applicable jusqu'au 31 décembre 2020.

Jurisprudence fiscale

Décision de la Cour suprême concernant les dérivés dans l'affaire MacDonald

La Cour suprême du Canada (la « CSC ») a confirmé la décision de la Cour d'appel fédérale (la « CAF ») dans l'affaire *MacDonald c. La Reine* portant sur la question de savoir si un contrat dérivé conclu par le contribuable constituait une opération de couverture produisant un gain ou une perte en capital ou, sinon, un placement spéculatif produisant un gain ou une perte de revenu.

Le contribuable possédait un placement important dans des actions de La Banque de Nouvelle-Écosse (la « BNE ») qu'il détenait à titre de capital. Il a obtenu une facilité de crédit de La Banque Toronto-Dominion pour laquelle il a dû donner en gage ses actions de la BNE, à titre de garantie partielle, et conclure un contrat à terme réglé au comptant sur un grand nombre de ses actions de la BNE. En cas de hausse du cours des actions de la BNE, la valeur du contrat à terme diminuerait; en cas de baisse de leur cours, la valeur du contrat à terme augmenterait. En fin de compte, le cours des actions de la BNE a augmenté, le contribuable a réglé le contrat sur une certaine période et il a subi une perte. Selon la position adoptée par le contribuable, la perte qu'il a subie était une perte au titre du revenu, car son intention, en concluant le contrat à terme, était d'effectuer un placement spéculatif et non pas une opération de couverture.

La CSC a exprimé son désaccord, jugeant que le contrat à terme était une opération de couverture et que, puisque les actions de la BNE étaient détenues à titre de capital, la perte était une perte en capital. Dans sa conclusion, la CSC a reconnu que la déclaration d'intention d'un contribuable est un élément pertinent à prendre en compte pour déterminer si un contrat dérivé constitue une opération de couverture, mais a souligné que la preuve objective de l'intention du contribuable est généralement plus convaincante. Pour déterminer si un contrat dérivé constitue une opération de couverture, il faut examiner son objectif, mis en évidence, principalement, par le degré de protection que le contrat procure contre les risques financiers associés à l'actif, au passif ou à l'opération qu'il est censé couvrir. Plus un contrat dérivé est efficace pour atténuer ou neutraliser ces risques financiers, plus on peut en déduire que son objectif est de couvrir ces risques.

Pour arriver à la conclusion que le contrat à terme conclu par M. MacDonald était une opération de couverture, la CSC a tenu compte de deux faits connexes : 1) le contrat neutralisait presque parfaitement les fluctuations du cours des actions de la BNE, et 2) du point de vue de La Banque Toronto-Dominion, le contrat protégeait ainsi la valeur de la garantie donnée pour le prêt contre les fluctuations du marché. Le fait que M. MacDonald n'a pas vendu ses actions de la BNE pour compenser les pertes n'a pas, de l'avis de la CSC, rompu le lien entre le contrat et les actions sous-jacentes.

La décision de la CSC dans l'affaire *MacDonald* représente un changement important dans la façon de déterminer si un contribuable a l'intention d'utiliser un contrat dérivé pour couvrir un actif ou un passif sous-jacent ou une opération sous-jacente, en ce qu'elle insiste sur l'importance du degré de réduction ou de neutralisation des risques financiers associés à l'actif, au passif ou à l'opération que procure le contrat. Selon la décision de la CSC, le fardeau de présentation d'éléments de preuve démontrant l'intention d'un contribuable dépend principalement des facteurs objectifs qui indiquent si le contrat dérivé réduit substantiellement les risques financiers associés à l'actif ou au passif sous-jacent ou à l'opération sous-jacente, même si ce sont des risques que le contribuable n'avait pas l'intention de couvrir. Dans son long avis dissident, la juge Côté a exprimé la crainte que « le test utilisé [...] introduira un important degré d'incertitude à l'égard du traitement fiscal des instruments dérivés ». Il reste à voir comment l'ARC appliquera les principes énoncés dans la décision majoritaire.

Confirmation des avantages de la convention fiscale pour Alta Energy

La CAF a rendu sa décision dans l'affaire *Alta Energy Luxembourg SARL c. La Reine*, confirmant la décision de la Cour canadienne de l'impôt (la « CCI ») qui avait jugé que l'avantage fiscal demandé, conformément à la convention fiscale applicable, par l'entité *ad hoc* du Luxembourg à la vente d'actions d'une société canadienne d'exploitation pétrolière et gazière ne constituait pas un chalandage fiscal au sens de la règle générale anti-évitement du Canada. La décision dans l'affaire *Alta Energy* a été rendue au moment où le Canada s'engageait officiellement dans une nouvelle ère de coordination internationale, en adoptant la *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (la « CM ») parrainée par l'OCDE. La CM a pris effet au Canada aux fins des conventions fiscales de ce dernier conclues avec de nombreux autres pays l'ayant également ratifiée, pour ce qui est des retenues d'impôt, le 1^{er} janvier 2020, et pour ce qui est des autres impôts (y compris les impôts sur les gains en capital), pour les années d'imposition commençant à compter du 1^{er} juin 2020. La CSC a accueilli la demande d'autorisation d'appel de la décision de la CAF.

Refus de la requalification du prix de transfert dans l'affaire Cameco

La CAF a rendu sa décision dans l'affaire *Canada c. Cameco Corporation* concernant les prix de transfert, laquelle confirme la décision de la CCI en faveur du contribuable. Cameco est un grand producteur et fournisseur d'uranium, produit qui s'achète et se vend sur un marché non réglementé selon des contrats bilatéraux et qui n'est pas négocié sur une bourse de marchandises. Le contribuable avait conclu des contrats à long terme avec sa filiale européenne pour l'achat et la vente d'uranium à des prix fixes. En raison de l'augmentation postérieure des cours de l'uranium sur le marché, la filiale a réalisé des bénéfices substantiels.

L'affaire concerne l'interprétation de la règle sur la requalification de la législation canadienne sur les prix de transfert. Devant la CAF, la Couronne a fait valoir que le ministre pouvait comptabiliser les bénéfices de la filiale européenne entre les mains de Cameco, car Cameco n'aurait pas conclu les opérations qu'elle a conclues avec une personne sans lien de dépendance. En rejetant cet argument, le juge Webb a fait observer que le critère important dont il faut tenir compte au moment d'appliquer les règles sur les prix de transfert est la question de savoir si l'opération aurait été conclue entre des personnes sans lien de dépendance (critère objectif fondé sur des personnes hypothétiques) et non pas si le contribuable en question aurait conclu l'opération avec une partie sans lien de dépendance (critère subjectif).

La CAF a reconnu la nature extraordinaire de la règle sur la requalification du prix de transfert et a jugé que cette règle ne permet pas au ministre de simplement réattribuer la totalité des bénéfices d'une filiale étrangère à sa société mère canadienne au motif que la société canadienne n'aurait pas conclu d'opérations avec sa filiale étrangère si elles n'avaient pas eu de lien de dépendance. La Couronne a présenté à la CSC une demande d'autorisation d'appel de la décision de la CAF.

Confirmation de l'application des prix de transfert aux services transfrontaliers dans l'affaire *AgraCity*

La décision de la CCI dans l'affaire *AgraCity Ltd. v The Queen* constitue un autre échec pour le ministre dans ses contestations de plus en plus énergiques des accords sur les prix de transfert. Le contribuable, une société de la Saskatchewan, était membre d'un groupe d'achat agricole qui fournissait des produits agricoles aux agriculteurs canadiens. Le groupe a constitué une filiale dans le Delaware pour acheter un herbicide à base de glyphosate fabriqué aux États-Unis auprès de fournisseurs tiers américains dans le but de le revendre à des agriculteurs canadiens. Même si l'herbicide n'avait pas été homologué pour la vente au Canada, il pouvait y être importé dans le cadre d'un programme spécial établi par le gouvernement fédéral pour permettre aux agriculteurs canadiens d'acheter des herbicides désignés pour leur usage personnel auprès de sources non canadiennes. Il convient de noter, comme nous le mentionnons plus loin, que les fournisseurs non canadiens (c'est-à-dire, initialement, la filiale du Delaware) n'avaient pas le droit d'offrir, au Canada, l'herbicide aux agriculteurs, qui devaient s'adresser aux fournisseurs aux États-Unis. Le groupe a ensuite transféré une grande partie de ces activités d'importation et de revente à une filiale de la Barbade nouvellement constituée, afin de réduire les impôts américains payés sur les bénéfices tirés des ventes aux agriculteurs canadiens. Au cours des années visées, le contribuable a fourni des services logistiques à la fois à l'entreprise du Delaware et à celle de la Barbade en échange de frais de service.

Le ministre a contesté la relation de services entre le contribuable et la filiale de la Barbade au motif qu'il s'agissait d'une tromperie destinée à dissimuler le fait que toutes les activités génératrices de revenus étaient au contraire exercées par le contribuable. Le ministre a établi une nouvelle cotisation pour l'appelant en se fondant sur les règles concernant les prix de transfert de la LIR, déclarant que tous les bénéfices de la filiale de la Barbade provenant de ses ventes aux agriculteurs canadiens devaient être attribués au contribuable.

La CCI a rejeté tous les arguments du ministre. En ce qui concerne la théorie de la tromperie avancée par le ministre, les éléments de preuve ont permis d'établir clairement que le contribuable n'avait pas fait de fausses déclarations sur les droits et obligations des parties et que les activités d'importation de l'herbicide et de revente aux agriculteurs canadiens étaient effectivement réalisées par la filiale de la Barbade, le contribuable ne fournissant que des services auxiliaires. La CCI a insisté tout particulièrement sur le fait que la réglementation régissant l'importation de l'herbicide au Canada rendait essentiel le recours à une filiale étrangère, sous une forme ou une autre, car il était illégal d'offrir l'herbicide à la vente ou de le vendre au Canada. De plus, la CCI a jugé que les opérations en cause entre le contribuable et la filiale de la Barbade étaient commercialement rationnelles compte tenu des fonctions exercées par chacune des parties et a accepté le témoignage d'expert selon lequel les frais facturés par le contribuable pour ses services se situaient dans la fourchette des prix s'appliquant à des opérations entre parties sans lien de dépendance. Le ministre n'a pas fait appel de la décision à la CAF.

Confirmation de la structure incluant une banque extraterritoriale dans l'affaire *Loblaw*

La décision de la CAF dans l'affaire *Loblaw Financial Holdings c. La Reine* concernait la question de savoir si une filiale de la Barbade du groupe Loblaw, Glenhuron Bank Limited (« GBL »), exploitait une « entreprise de placement » aux fins des règles s'appliquant aux « sociétés étrangères affiliées ». La CCI était arrivée à la conclusion que GBL exploitait une telle entreprise, de sorte que le revenu de GBL constituait un « revenu étranger accumulé tiré de biens » (un « REATB ») et devait donc être inclus dans le revenu de sa société mère canadienne selon la méthode de la comptabilité d'exercice. L'affaire reposait sur l'interprétation de l'exception relative aux banques étrangères réglementées, qui stipule qu'une entreprise exploitée par une banque étrangère réglementée n'est pas une entreprise de placement si certaines conditions sont remplies. Même si, en 2015, des modifications ont été apportées à l'exception relative aux banques étrangères réglementées qui auraient rendu l'exception inapplicable à GBL si elles avaient été en vigueur au cours des années en question, la décision dans l'affaire *Loblaw* demeure pertinente pour bon nombre de raisons.

GBL exerçait diverses activités de financement, au moyen de capitaux provenant des sociétés du groupe Loblaw et de ses propres bénéfices non distribués. La seule question soumise à la CAF était celle de savoir si la CCI avait commis une erreur en concluant que GBL n'exerçait pas ses activités principalement avec des personnes sans lien de dépendance aux fins de la définition de l'entreprise de placement. La CCI avait fondé sa conclusion sur le fait que GBL tirait son financement de personnes liées. Étant donné que, selon elle, les activités commerciales d'une banque comprennent à la fois la réception et l'utilisation de fonds, il convenait de tenir compte du fait que le financement provenait de personnes liées. De plus, alors que la quasi-totalité des placements de GBL visait des personnes sans lien de dépendance, la CCI a présenté les activités de GBL en des termes laissant entendre que GBL exerçait ses activités pour sa société mère et non pour son propre compte.

La CAF a rejeté ces deux positions. Sur la question de la nature des activités d'une banque, la CAF a jugé qu'il n'y avait pas lieu de conclure que le critère du lien de dépendance exige que l'on examine à la fois la réception et l'utilisation des fonds et que, en ce qui concerne les faits particuliers de l'affaire, les apports de capitaux d'autres entités du groupe Loblaw ne faisaient pas partie des activités exercées par GBL. Cette affirmation tient compte de la distinction établie de longue date entre les capitaux qui permettent à une personne d'exploiter son entreprise et les activités qu'elle exerce pour réaliser un revenu. Sur la deuxième question, la CAF a estimé que la CCI n'avait pas respecté la distinction entre une société et ses actionnaires lorsqu'elle a déterminé que GBL agissait pour le compte de sa société mère lorsqu'elle exerçait ses activités commerciales. Le fait que l'orientation et la supervision de la filiale peuvent avoir été assurées par la société mère ne signifiait pas que GBL exerçait ses activités avec ou pour sa société mère.

La CAF a donc conclu que GBL exerçait ses activités avec des personnes sans lien de dépendance et que son revenu ne constituait pas un REATB. En octobre 2020, toutefois, la CSC a accueilli la demande d'autorisation d'appel de la Couronne.

Perspectives concernant les changements en matière de fiscalité canadienne en 2021

Législation fiscale

L'absence de budget fédéral en 2020 a suscité des attentes pour le budget de 2021 qui, on l'espère, aidera le Canada à émerger de la pandémie de COVID-19. Le gouvernement poursuivra sans doute dans le prochain budget ses vastes mesures de relance pour aider le Canada à se remettre des conséquences économiques de la pandémie. Il est également possible que le budget contienne des mesures visant à augmenter les recettes du gouvernement pour résorber son déficit de plus en plus important.

Rebâtir en mieux

Dans l'Énoncé économique de l'automne, le gouvernement fédéral a présenté son plan d'investissement pour la relance du Canada, fondé sur des mesures de stimulation postérieures à la pandémie représentant entre 70 et 100 milliards de dollars sur trois ans. Dans son discours du Trône du 23 septembre 2020, le gouvernement s'est engagé à « rebâtir en mieux afin de créer un Canada plus fort et plus résilient » pouvant lutter contre la menace existentielle posée par les changements climatiques. Pour l'instant, les particularités de la mise en place de cette reprise verte promise demeurent inconnues, mais il est très probable que la politique budgétaire en soit un élément moteur essentiel.

La LIR contient actuellement quatre incitations fiscales conçues expressément pour favoriser l'investissement dans des projets de production d'énergie « verte » :

- un taux de déduction pour amortissement accéléré pour le matériel de production d'énergie propre désigné
- une déduction immédiate pour certaines dépenses engagées aux fins de la mise en œuvre de projets de production d'énergie propre ou « verte »
- un mécanisme d'actions accréditatives, qui permet à certaines sociétés exploitant une entreprise principale de renoncer à certaines dépenses en faveur de leurs actionnaires et à ceux-ci de protéger leurs revenus d'autres sources
- le crédit d'impôt à l'investissement dans la région de l'Atlantique de 10 %, qui s'applique au coût en capital de certains biens pour la production et l'économie d'énergie visés par règlement.

Il est possible que le budget fédéral de 2021 renforce ces mesures, par exemple comme suit :

- premièrement, la déduction pour amortissement accéléré n'est actuellement utile qu'aux entreprises produisant de l'énergie renouvelable qui sont déjà rentables; de plus, elle ne s'applique qu'aux revenus provenant de biens de production d'énergie renouvelable ou d'une entreprise vendant l'énergie produite par de tels biens. Pour accroître l'étendue de cette mesure incitative, il serait possible de permettre que la déduction s'applique de manière générale à d'autres sources de revenus, y compris par le biais d'une société de personnes. La mesure serait ainsi conforme à la politique fiscale américaine, qui autorise les structures de partenariat fiscal de type *flip partnership*.
- deuxièmement, la portée de la déduction pour les dépenses associées à l'énergie renouvelable et à l'économie d'énergie, déduction qui est en fait une extension de la déduction pour frais d'exploration au Canada accordée aux sociétés pétrolières et gazières, pourrait être élargie afin de correspondre à celle des déductions à la disposition du secteur du pétrole et du gaz. Un tel élargissement de la déduction augmenterait également le potentiel de financement par actions accréditatives des opérations de sociétés du secteur des énergies renouvelables;
- troisièmement, le crédit d'impôt à l'investissement dans la région de l'Atlantique de 10 % s'appliquant à l'énergie renouvelable pourrait être offert dans le reste du pays ou intégré à une nouvelle catégorie de crédits d'impôt à l'investissement visant l'énergie renouvelable.

Mesures d'augmentation des recettes possibles

Au cours des derniers mois, nombreux sont ceux qui se sont demandé quand et comment le gouvernement commencera à lever des fonds pour financer les coûts extraordinaires engendrés par sa réponse à la pandémie. Les nouvelles règles relatives à la TPS/TVH s'appliquant au commerce électronique, qui devraient rapporter environ trois milliards de dollars sur cinq ans, contribueront à accroître les recettes, mais elles sont en préparation depuis un certain temps déjà. Nous n'avons pas plus d'informations que quiconque, mais nous sommes d'avis qu'il existe deux grandes catégories de mesures possibles pour augmenter les recettes : cibler les Canadiens fortunés et taxer les multinationales étrangères.

Les mesures prises par le gouvernement par le passé pour imposer les riches, y compris les plus récentes modifications apportées aux options d'achat d'actions, décrites ci-dessus, alimentent depuis un certain temps des rumeurs voulant que le gouvernement pourrait réduire le traitement fiscal privilégié des gains en capital en augmentant le taux d'inclusion actuel de 50 %. D'autres changements possibles, qui ont été examinés dans les médias, comprennent l'imposition de droits de succession aux héritages importants. Toutefois, étant donné que l'on peut s'attendre à ce que l'actuel gouvernement libéral minoritaire déclenche des élections au cours de l'année 2021 dans l'espoir de tirer parti de sa performance en ce qui concerne la gestion de la pandémie, il semble peu probable qu'il propose, pour augmenter ses recettes, des mesures substantielles touchant l'imposition des particuliers qui risqueraient de déplaire à une partie de l'électorat.

Il est plus probable que le gouvernement actuel décrète une augmentation de l'impôt sur les bénéfices des sociétés multinationales étrangères. Le Canada collabore depuis un certain temps au Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), c'est-à-dire le projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, qui vise à élaborer, d'ici le milieu de 2021, une approche coordonnée à l'égard des problèmes fiscaux liés à la numérisation. Le gouvernement demeure résolu à trouver une solution multilatérale, mais est préoccupé par le retard pris pour l'obtention d'un consensus. Par conséquent, le gouvernement a proposé, dans l'Énoncé économique de l'automne, d'imposer à compter du 1^{er} janvier 2022 une taxe aux sociétés fournissant des services numériques. L'Énoncé économique de l'automne ne donne pas de précisions sur les mesures exactes que compte prendre le gouvernement fédéral, mais il semblerait, d'après les déclarations faites par le parti libéral dans son programme de réélection, que la taxe envisagée par le gouvernement libéral pourrait être semblable à la taxe sur les services numériques qu'a adoptée la France. Selon ses calculs préliminaires, le gouvernement estime que cette nouvelle mesure hausserait ses recettes de 3,4 milliards de dollars sur 5 ans. Compte tenu du fait que la France a commencé ce mois-ci à percevoir sa taxe sur les services numériques et que les États-Unis ont annoncé qu'ils ne prendraient pas de mesures de rétorsion immédiates (en imposant des droits de douane sur les produits de luxe français), la voie est peut-être libre pour une taxe sur les services numériques canadienne. Enfin, les multinationales établies au Canada suivront de près les discussions en cours sous la direction de l'OCDE (mentionnées dans notre [bulletin](#) sur la législation fiscale américaine accompagnant le présent bulletin) concernant un éventuel « impôt minimum » (selon le mécanisme dit du « Pilier deux ») sur les bénéfices des filiales étrangères et souhaiteront voir l'adhésion que recueillera le point de vue de ses opposants.

Administration fiscale

Ce qui est très probable, c'est qu'en 2021 et par la suite, une pression accrue sera exercée sur l'ARC pour qu'elle réunisse les capitaux nécessaires au service de la dette publique du Canada. Dans l'Énoncé économique de l'automne, le gouvernement a promis un financement supplémentaire à l'ARC, soit 606 millions de dollars sur cinq ans, à compter de 2021-22, pour lui permettre de lutter contre l'évasion fiscale internationale. L'Énoncé économique de l'automne indiquait également que le gouvernement lancerait une consultation au début de 2021 sur les modifications qui seront possiblement apportées aux règles anti-évitement du Canada, y compris la règle générale anti-évitement. Ces mesures se traduiront probablement par des audits plus rigoureux et des perceptions plus fréquentes dans des situations transfrontalières.

Jurisprudence fiscale

Deux affaires très médiatisées en matière fiscale seront entendues et possiblement tranchées par la CSC en 2021 : *Loblaw* et *Alta Energy*. Les questions particulières soulevées dans l'*affaire Loblaw* n'ont qu'une pertinence historique, l'applicabilité de la structure incluant une banque extraterritoriale, comme la structure dans cette affaire, ayant été considérablement réduite en raison de modifications législatives adoptées en 2015; toutefois, les questions fondamentales relatives à l'interprétation de la portée et de l'objet des règles du Canada s'appliquant aux sociétés étrangères affiliées et au revenu étranger accumulé tiré de biens (règles équivalant aux dispositions de la sous-partie F du *Internal Revenue Code* des États-Unis) pourraient avoir de vastes conséquences.

L'examen par la CSC de l'*affaire Alta Energy* est également attendu avec impatience. Si la CSC confirme la décision de la CAF, sa décision, renforçant la décision unanime de la CAF en faveur du contribuable, pourrait avoir une double signification : d'une part, elle pourrait réfréner la confiance du gouvernement canadien à l'égard de l'application de la règle générale anti-évitement pour faire échec aux demandes d'avantages au titre d'une convention fiscale qu'il juge abusives; d'autre part, elle devrait fournir des éclaircissements sur la manière dont le critère de l'objet principal, qui est la pierre angulaire de la CM, devrait être appliqué aux cas perçus de chalandage.

Personnes-ressources : [Paul Lamarre](#), [Michael N. Kandeve](#) et [Bobby J. Sood](#)

Les renseignements et commentaires fournis aux présentes sont de nature générale et ne se veulent pas des conseils ou des opinions applicables à des cas particuliers. Nous invitons le lecteur qui souhaite obtenir des précisions sur l'application de la loi à des situations particulières à s'adresser à un conseiller professionnel.