22 MARS 2017

Le budget fédéral 2017 : Principales mesures fiscales

Auteurs : R. Ian Crosbie, Marie-Emmanuelle Vaillancourt, Elie Roth, Michael N. Kandev, Christopher Anderson, Sharon Ford et Raj Juneja

Le dépôt du deuxième budget du gouvernement libéral (le « Budget 2017 ») survient en période d'incertitude sur les plans politique et économique à l'échelle mondiale. Au Canada, l'incertitude entourant la mise en œuvre du programme de l'administration Trump au cours des prochains mois revêt une importance particulière du point de vue des politiques économiques et fiscales canadiennes. Les politiques étrangères et commerciales américaines auront-elles une incidence importante sur le Canada? Le programme de réformes fiscales des États-Unis créera-t-il des contraintes pratiques du point de vue des politiques fiscales canadiennes?

Alors que le gouvernement tente de promouvoir les priorités qu'il s'est données en matière d'innovation, de création d'emplois et d'investissement dans l'infrastructure, dans les semaines qui ont précédé le jour du budget (soit le 22 mars 2017), de nombreuses hypothèses ont été émises concernant l'incidence des promesses faites de M. Trump de procéder à une réforme en profondeur des règles fiscales visant les sociétés aux États-Unis sur la façon dont le gouvernement libéral envisage les réformes fiscales attendues au Canada. Par exemple, le gouvernement fédéral a récemment prolongé la période d'examen des crédits d'impôt fédéraux, examen qui devait mener à une réforme fiscale devant être rendu public le jour du budget. Ainsi, le gouvernement fédéral peut d'abord observer le déroulement de la réforme fiscale promise aux États-Unis. Ces derniers mois, une éventuelle augmentation du taux d'inclusion des gains en capital a fait couler beaucoup d'encre. Pour une deuxième année consécutive, cette spéculation ne s'est pas concrétisée, aucun changement n'a été apporté à l'imposition des gains en capital dans le Budget 2017.

Voici un sommaire des principaux changements fiscaux intéressant le milieu des affaires qui ont été annoncés dans le Budget 2017.

Mesures visant l'impôt sur le revenu

Élimination des déclarations fiscales fondées sur la facturation

Les comptables, les dentistes, les avocats, les médecins, les vétérinaires et les chiropraticiens peuvent calculer leur revenu à des fins fiscales en incluant les revenus provenant de montants facturés au cours de l'année et en excluant la valeur des travaux en cours non encore facturés à la fin de l'année. Les coûts engagés au cours de l'année sont déduits des revenus provenant des montants facturés. Contre toute attente, le gouvernement propose, dans le Budget 2017, d'éliminer cette règle. Ces professionnels ne pourront plus déclarer leur revenu sur le fondement de la facturation. Une règle transitoire prévoit que, pour la première année d'imposition commençant après le jour du budget, la moitié seulement du moins élevé du coût et de la juste valeur marchande des travaux en cours du contribuable sera prise en compte. Ce changement a pour effet de rendre imposable un an plus tôt un revenu qui aurait par ailleurs été imposable l'année suivante, mais il n'a pas d'incidence sur le revenu total au fil du temps. Selon les renseignements supplémentaires sur le budget, un tel changement devrait générer des revenus de 425millions de dollars au cours des trois prochaines années.

Le changement susmentionné ne touche pas la comptabilité de caisse offerte aux entreprises des secteurs de l'agriculture et de la pêche. Toutefois, la consultation sur le traitement des bons de paiement différés annoncée dans le Budget 2017 pourrait entraîner l'élimination de la possibilité de report que procurent ces bons à l'égard des ventes de «grain inscrit ».

Moment de la constatation des gains et des pertes sur les produits dérivés

Dans le Budget 2017, le gouvernement propose deux mesures concernant le moment de la constatation des gains et des pertes sur les produits dérivés. La première fait suite à la décision de la Cour d'appel fédérale dans le jugement *Kruger Inc. c. Canada* (voir notre communiqué intitulé La Cour d'appel fédérale permet l'utilisation de la méthode d'évaluation à la valeur du marché). Selon ce jugement, le contribuable pouvait utiliser la méthode d'évaluation à la valeur du marché pour établir son revenu aux fins de l'impôt sur le revenu fédéral

et, de ce fait, il pouvait tenir compte des pertes liées à ses contrats d'option sur devises accumulées à la fin de l'exercice dans le calcul de son revenu. Pour fournir un cadre clair pour l'exercice du choix d'utiliser la méthode d'évaluation à la valeur du marché et pour s'assurer que ce choix n'entraîne pas de possibilité d'évitement, dans le Budget 2017, le gouvernement propose d'instaurer un mécanisme de choix d'évaluation à la valeur du marché pour les produits dérivés détenus au titre du revenu. En particulier, ce choix permettra aux contribuables d'évaluer tous leurs produits dérivés admissibles à la valeur du marché. Une fois le choix fait, il demeurera en vigueur pour toutes les années subséquentes à moins d'être révoqué avec le consentement du gouvernement. Ce choix sera disponible pour les années d'imposition qui commencent le jour du budget ou après.

La deuxième mesure concerne ce qu'il est convenu d'appeler les « opérations de chevauchement ». De manière générale, une opération de chevauchement est une opération où un contribuable prend simultanément des positions dérivées qui devraient générer des pertes et des gains égaux et compensatoires. Peu avant la fin de son année d'imposition, le contribuable dispose de la position ayant accumulé la perte, tandis que peu après le début de l'année d'imposition suivante, il dispose de la position compensatoire ayant accumulé le gain. Il y a plusieurs variations de ce type d'opération de chevauchement de base, y compris sa combinaison avec une stratégie de sortie où le gain compensatoire est transféré à un investisseur indifférent relativement à l'impôt. Le gouvernement conteste ces opérations à l'aide de diverses règles et de divers principes, y compris la règle générale anti-évitement. Dans le Budget 2017, il propose l'introduction d'une règle sur laminimisation des pertes qui aura pour effet de reporter la réalisation de toute perte sur la disposition d'une position jusqu'à concurrence de tout gain non réalisé sur une position compensatoire. La règle sur la minimisation des pertes fera l'objet d'un certain nombre d'exceptions, notamment dans le cas des institutions financières et des opérations de couverture. Une exception s'appliquerait également pourvu qu'aucun des objectifs principaux de l'opération ne soit le report ou l'évitement de l'impôt. Cette mesure s'appliquera à toute perte réalisée sur une position prise le jour du budget ou après.

Chalandage fiscal

Le Budget 2016 confirmait l'intention du gouvernement de lutter contre l'abus des conventions fiscales conformément aux propositions découlant du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (le «BEPS») de l'OCDE. Le 24novembre2016, les membres d'un comité ad hoc composé de plus de 100 juridictions (dont le Canada) ont participé sous l'égide de l'OCDE aux négociations pour la conclusion de la *Convention multilatérale pour la mise en oeuvre edes mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (la «Convention »). La Convention se veut un instrument qui permet l'application efficace et uniforme demilliers de conventions bilatérales entre les territoires participants et de recommandations concernant les politiques et les pratiques en matière de conventions fiscales.

Dans le Budget 2017, le gouvernement a déclaré qu'il tente d'obtenir la signature de la Convention et il entreprend les processus nationaux nécessaires à cette fin.

Sens du terme « contrôle de fait »

La *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) (la « LIR») reconnaît deux critères de contrôle d'une société : le contrôle *de jure* (de droit) et le contrôle *de facto* (de fait). Le critère du contrôle de fait est utile pour déterminer le statut d'une société en tant que société privée sous contrôle canadien, de même que pour déterminer si des sociétés sont associées, ce qui peut avoir une incidence sur le plafond des affaires de 500 000 $ de la déduction pour petites entreprises et la limite des dépenses admissibles liées au crédit d'impôt remboursable pour la recherche scientifique et le développement expérimental de 35%. Une décision récente (*McGillivray Restaurant Ltd. et Sa Majesté la Reine*) a maintenu qu'un facteur pertinent à la détermination du contrôle de fait d'une société doit inclure «un droit et une capacité ayant force exécutoire de procéder à une modification du conseil d'administration ou de ses pouvoirs, ou d'influencer les actionnaires qui ont ce droit et cette capacité », et a rejeté la prise en compte de facteurs liés au contrôle opérationnel dans la prise de cette décision.

Dans le Budget 2017, le gouvernement indique qu'il n'était pas prévu, sur le plan de la politique fiscale, que le critère de contrôle de fait dépende de l'existence d'un tel droit exécutoire juridiquement, ou que d'autres facteurs soient ignorés, et propose de modifier la LIR pour préciser que la détermination de l'existence du contrôle de fait doit être effectuée en tenant compte de tous les facteurs pertinents dans

les circonstances. L'application de ce critère pourrait entraîner beaucoup plus d'incertitudes que l'approche utilisée dans *McGillivray*. Cette modification s'appliquera à l'égard des années d'imposition qui commencent après le 21 mars 2017.

Règles anti-évitement applicables aux régimes enregistrés

La LIR comprend des règles anti-évitement applicables aux détenteurs de comptes d'épargne libre d'impôt (CELI), de régimes enregistrés d'épargne-retraite (REER) et de fonds enregistrés de revenu de retraite (FERR). Ces règles visent à garantir que les placements détenus dans des régimes enregistrés sont des placements de portefeuille sans lien de dépendance et qu'aucun avantage n'est tiré d'opérations qui n'auraient pas été réalisées sur un marché libre. Dans ces cas, des impôts similaires à des pénalités s'appliquent au détenteur du régime enregistré. Le gouvernement propose dans le Budget 2017d'étendre l'application de ces règles anti-évitement aux régimes enregistrés d'épargne-études (REEE) et aux régimes enregistrés d'épargne-invalidité (REEI). Sous réserve d'exceptions particulières, les règles proposées s'appliquent aux placements acquis après le jour du budget et aux revenus de placement générés après le jour du budget sur des placements acquis antérieurement.

Fusion de sociétés structurées sous forme de fonds de substitution en fiducies de fonds commun de placement

Les fonds communs de placement canadiens peuvent prendre la forme juridique d'une fiducie ou d'une société. Les sociétés structurées sous forme de fonds de substitution (*switch corporations*) sont des sociétés de placement à capital variable qui possèdent plusieurs catégories d'actions, chaque catégorie comprenant habituellement un fonds de placement distinct.

À l'égard des réorganisations admissibles qui ont lieu après le 21mars 2017, le Budget 2017 propose d'élargir la portée des règles existantes concernant les fusions de fonds communs de placement afin de faciliter, avec report de l'impôt, la réorganisation en plusieurs fiducies de fonds commun déplacement d'une société structurée sous forme d'un fonds de substitution. Les règles s'appliqueront, à l'égard de chaque catégorie d'actions, si la totalité ou la quasi-totalité des actifs attribuables à cette catégorie sont transférés à une fiducie de fonds commun de placement et que les actionnaires de cette catégorie deviennent des porteurs de parts dans la fiducie de fonds commun de placement.

Les sociétés structurées sous forme de fonds de substitution ont de tout temps permis à un actionnaire de convertir des actions d'une catégorie à l'autre sans qu'il n'en résulte une disposition imposable. Par suite de modifications annoncées dans le Budget 2016, de telles conversions sont désormais imposables, sauf si elles ont pour seul effet une modification des frais de gestion ou des dépenses.

Consultation sur l'imposition des sociétés privées

Le Budget 2017 ne renferme aucune mesure à l'égard de l'imposition des sociétés privées. Le gouvernement fédéral a toutefois annoncé la publication, au cours des prochains mois, d'un document exposant certaines stratégies de planification fiscale impliquant des sociétés privées, ainsi que des propositions de réponse à ces stratégies. Le Budget 2017 indique que les stratégies ci-dessous pourraient être traitées dans ce document :

- utiliser une société privée pour répartir du revenu au moyen de dividendes et de gains en capital entre des membres d'une famille assujettis à un taux d'imposition sur le revenu moindre
- détenir un portefeuille de placements passif dans une société privée dans le cas où le taux d'imposition de la société est inférieur à celui d'un particulier
- convertir un revenu qui constituerait un dividende ou un salaire imposable pour un actionnaire qui est un particulier en un gain en capital.

Le gouvernement affirme dans le Budget 2017que plusieurs mesures en vigueur limitent la portée de certaines de ces stratégies, mais que ces mesures ne s'appliquent pas dans toutes les circonstances. Le document annoncé comprendra les mesures d'orientation proposées par le gouvernement fédéral sur ces questions, y compris de possibles modifications législatives. Il pourrait également inclure

des mesures d'allégement aux règles en vigueur pouvant faire obstacle aux opérations commerciales véritables. Aucune date n'a été précisée concernant la publication de ce document ou la période de consultation des entreprises sur ces questions.

Mesures visant la taxe d'accise

La taxe « Uber »

Le Budget 2017 propose de modifier la *Loi sur la taxe d'accise* (Canada) de sorte que les services de covoiturage, tel Uber, soient tenus d'exiger la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée sur leurs services tout comme le font les taxis. Cette mesure vise à mettre les services de covoiturage et les taxis sur un pied d'égalité.

Personnes-ressources : R. Ian Crosbie, Elie Roth, Christopher Anderson, Marie-Emmanuelle Vaillancourt et Michael N. Kandev

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.

© 2024 DAVIES WARD PHILLIPS & VINEBERG S.E.N.C.R.L., s.r.l.