

2019 numéro 24
27 mai 2019

FiscAlerte - Canada

Le ministère des Finances publie une ébauche de modifications et des propositions liées aux règles de l'article 186 de la LTA visant les sociétés de portefeuille : mise à jour

Nos bulletins *FiscAlerte* traitent des nouvelles, événements et changements législatifs de nature fiscale touchant les entreprises canadiennes. Ils présentent des analyses techniques sommaires vous permettant de rester bien au fait de l'actualité fiscale. Pour en savoir davantage, veuillez communiquer avec votre conseiller EY ou EY Cabinet d'avocats.

Le 17 mai 2019 (la «date de publication»), le ministère des Finances a publié une série de propositions législatives et des notes explicatives concernant les règles visant les sociétés de portefeuille prévues à l'article 186 de la *Loi sur la taxe d'accise* (la «LTA»). Ces propositions étendraient l'application des règles de manière à inclure les sociétés de personnes et les fiducies de portefeuille. Le ministère des Finances a indiqué qu'il avait tenu compte des observations des intervenants du secteur et d'autres parties intéressées à l'égard des propositions législatives initiales publiées le 27 juillet 2018 et d'un document de consultation publié le même jour¹.

En plus des modifications proposées aux règles visant les sociétés de portefeuille, le ministère des Finances a publié des modifications proposées à la LTA qui consisteraient à :

- ▶ élargir l'application des règles sur la livraison directe aux biens commercialement interchangeables ou fongibles;
- ▶ traiter les monnaies virtuelles comme des *effets financiers* aux fins de la taxe sur les produits et services («TPS») / taxe de vente harmonisée («TVH»);
- ▶ élargir la définition de *services de transport de marchandises* de sorte que les services de transport international de marchandises détaxés incluraient les services de conduite internationale.

Les parties intéressées sont invitées à faire part de leurs commentaires sur ces propositions législatives d'ici le 17 juin 2019.

¹ Consultez le bulletin [FiscAlerte 2018 numéro 32](#) d'EY.

Sociétés de portefeuille

L'article 186 de la LTA prévoit que lorsqu'une personne morale qui est un inscrit résidant au Canada (la «personne morale mère») détient des actions ou des dettes d'une personne morale liée (la «personne morale exploitante», ou «Opco») qui exerce exclusivement (généralement, 90 % ou plus) des activités commerciales au moment où la TPS/TVH est payée ou devient payable à l'égard des dépenses qu'il est raisonnable de considérer comme ayant été engagées relativement aux actions ou aux dettes de la personne morale exploitante, la personne morale mère est réputée avoir engagé ces dépenses dans le cadre de ses activités commerciales. La personne morale mère peut donc recouvrer la taxe sous forme de crédit de taxe sur les intrants («CTI»).

Le 27 juillet 2018, le ministère des Finances a publié une ébauche de propositions législatives (les «propositions de 2018») et un document de consultation, lesquels proposaient de modifier les règles de l'article 186². Les propositions publiées le 17 mai 2019 (les «propositions de 2019») reprennent en grande partie les propositions de 2018, sous réserve de quelques modifications.

À l'instar des propositions de 2018, les propositions de 2019 élargiraient le «critère des biens d'une personne morale exploitante commerciale» auquel Opco doit satisfaire pour que la personne morale mère bénéficie des règles visant les sociétés de portefeuille, en incluant les biens fabriqués ou produits la dernière fois par Opco. Des modifications semblables s'appliqueraient à la règle sur l'inscription volontaire aux fins de la TPS/TVH prévue à l'alinéa 240(3)d) de la LTA. Ces modifications abordent la question soulevée dans une lettre d'intention du 22 janvier 2018, dans laquelle l'Agence du revenu du Canada (l'«ARC») a reconnu que l'absence de renvoi à la notion de biens «fabriqués» ou «produits» dans le critère des biens d'une personne morale exploitante commerciale pouvait empêcher une personne morale mère de réclamer des CTI dans des circonstances qui seraient par ailleurs appropriées.

Les propositions de 2019 précisent aussi certaines circonstances dans lesquelles la personne morale mère peut demander un CTI en vertu des règles visant les sociétés de portefeuille pour des dépenses qu'elle a engagées. Selon le projet d'alinéa 186(1)a) de la LTA, une personne morale mère serait réputée acquérir un bien ou un service dans le cadre de ses activités commerciales, ce qui lui permettrait de demander un CTI, si elle a acquis, importé le bien ou le service, ou l'a transféré dans une province participante, afin, selon le cas :

- ▶ qu'elle vende, achète ou détienne des unités (p. ex., des actions) ou des dettes de la personne morale exploitante; ou
- ▶ que la personne morale exploitante rachète, émette, convertisse ou modifie de toute autre façon ses unités ou ses dettes.

² *Ibid.*

En vertu du projet d'alinéa 186(1)b), une personne morale mère pourrait également demander un CTI à l'égard d'un bien ou d'un service lorsque :

- ▶ la personne morale mère a acquis, importé ou transféré dans une province participante le bien dans le but d'émettre ou de vendre ses unités ou ses dettes;
- ▶ la personne morale mère a transféré à Opco les produits de l'émission ou de la vente des unités ou des dettes au moyen d'un prêt en argent à cette dernière ou en acquérant des unités ou des dettes d'Opco;
- ▶ les produits transférés sont destinés à une utilisation dans le cadre des activités commerciales d'Opco.

Notons que selon les propositions de 2018, la personne morale exploitante aurait été tenue d'utiliser les produits exclusivement dans le cadre de ses activités commerciales; toutefois, le mot «exclusivement» est retiré des propositions de 2019. De même, les propositions de 2019 ne prévoient pas l'obligation voulant que l'alinéa 186(1)b) s'applique dans la mesure où «les conditions suivantes sont remplies», ce qui semble être un critère moins exigeant et permet une certaine répartition des capitaux recueillis par la personne morale mère : par exemple, lorsque la personne morale mère ne transfère pas l'intégralité des produits à Opco, car elle en impute une partie au remboursement de ses dettes existantes.

Le nouvel alinéa 186(1)c) s'appliquerait lorsque 90 % ou plus des biens d'une personne morale mère sont :

- ▶ des biens qu'elle a fabriqués, produits, acquis ou importés la dernière fois pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales;
- ▶ des biens qui sont des unités ou des dettes de ses personnes morales exploitantes; ou
- ▶ une combinaison de ces biens.

Si la personne morale mère respectait ce critère des biens, les présomptions de l'article 186 s'appliqueraient lorsqu'une personne morale mère a acquis, importé ou transféré dans une province participante le bien ou le service dans le but d'exercer, de pratiquer ou de mener une de ses activités, sauf :

- ▶ une activité qui vise principalement des unités ou des dettes d'une personne qui n'est ni la personne morale mère, ni Opco;
- ▶ une activité que la personne morale mère exerce, pratique ou mène dans le cadre de la réalisation d'une fourniture exonérée, sauf si l'activité constitue un service financier visé par les projets de sous-alinéas 186(1)c)(A) à (E)³.

En vertu des propositions de 2018, une personne morale mère aurait pu se prévaloir de l'alinéa 186(1)c) seulement si 90 % ou plus de ses biens étaient des actions ou des dettes de ses personnes morales exploitantes. Certains intervenants ont soutenu que rien ne semblait

³ Par exemple, le paiement de dividendes relativement à des unités ou à des dettes de la personne morale mère.

justifier l'exclusion d'une société de portefeuille qui détenait également d'importants actifs dans une activité commerciale. Le critère élargi des biens dans les propositions de 2019 semble répondre à ces préoccupations.

Les propositions de 2019 susmentionnées s'appliqueraient généralement à l'égard d'un bien ou d'un service acquis, importé ou transféré dans une province participante après le 27 juillet 2018.

Le document de consultation sollicitait des commentaires des intervenants au sujet de deux modifications proposées aux règles visant les sociétés de portefeuille. Premièrement, le ministère des Finances a suggéré de remplacer l'obligation que la personne morale mère et la personne morale exploitante commerciale soient liées (c.-à-d. que l'une contrôle l'autre) par l'obligation qu'elles soient étroitement liées, c.-à-d. qu'il y ait propriété commune dans une proportion d'au moins 90 % entre les personnes morales. La raison d'être de cette suggestion était que l'article 186 devait s'appliquer lorsqu'une société de portefeuille et Opco fonctionnaient essentiellement comme une seule entité, et que ce critère pouvait ne pas être respecté lorsque, par exemple, une société de portefeuille détenait une participation de 51 % dans Opco. Néanmoins, certains intervenants ont manifesté des inquiétudes quant à l'augmentation du seuil de propriété, soutenant qu'une personne morale mère détenant une participation majoritaire dans Opco exercerait vraisemblablement une influence sur cette dernière et serait responsable d'acquérir des biens ou des services relativement aux actions d'Opco. Dans ces circonstances, rien n'empêchait la personne morale mère de demander des CTI pour les taxes payées à l'égard des acquisitions de tels biens et services.

Les propositions de 2019 n'ont pas adopté l'obligation d'être «étroitement liée» et maintiennent le critère existant d'être «liée».

Deuxièmement, le document de consultation a envisagé d'étendre l'application des règles visant les sociétés de portefeuille de manière à inclure les sociétés de personnes et les fiducies au motif qu'il n'y avait aucune raison pour que les règles en matière de TPS/TVH favorisent une structure d'entreprise plutôt qu'une autre. Conformément à cette proposition, le nouveau paragraphe 186(0.1) de la LTA définirait une *unité* comme une action du capital-actions d'une personne morale et serait applicable à l'égard d'un bien ou d'un service acquis, importé ou transféré dans une province participante après le 27 juillet 2018. Toutefois, le lendemain de la date de publication, la définition d'une unité serait élargie pour inclure :

- ▶ Relativement à une société de personnes, une participation dans la société de personnes
- ▶ Relativement à une fiducie, une unité de la fiducie

Le paragraphe 186(0.2) énonce les cas où une personne morale est considérée être une personne morale exploitante d'une autre personne qui est une personne morale, une société de personnes ou une fiducie. Plus précisément, une personne morale donnée est une personne morale exploitante si la totalité ou la presque totalité (généralement, 90 % ou plus) des biens de la personne morale donnée sont des biens qu'elle a fabriqués, produits, acquis ou importés la dernière fois pour consommation, utilisation ou fourniture par celle-ci exclusivement dans le cadre de ses activités commerciales, et si les conditions suivantes sont réunies :

- ▶ Si l'autre personne est une personne morale ou une fiducie, la personne morale donnée est liée à l'autre personne.
- ▶ Si l'autre personne est une société de personnes, la personne morale donnée est contrôlée par la société de personnes, par une personne morale contrôlée par la société de personnes, par une personne morale liée à une personne morale contrôlée par la société de personnes, ou par une combinaison de ces personnes.

Dans l'état actuel des propositions, il semble que seules les sociétés de personnes au sommet de la chaîne auraient le droit de demander des CTI. Ce résultat est inéquitable, car il ne tient pas compte des cas où Opco est membre d'une société de personnes ni des cas où la chaîne comporte de multiples sociétés de personnes.

Les modifications relatives aux sociétés de personnes et aux fiducies seraient réputées être entrées en vigueur le lendemain de la date de publication.

Livraisons directes

Les règles sur la livraison directe prévues à l'article 179 de la LTA permettent à un non-résident qui n'est pas inscrit sous le régime de la TPS/TVH d'acquérir des produits et une vaste gamme de services au Canada sans payer de TPS/TVH. Les règles s'appliquent lorsque les produits demeurent physiquement sous le contrôle d'un inscrit qui a pris la responsabilité de comptabiliser la TPS/TVH si les produits sont transférés à une personne qui en fera une utilisation en dehors du cadre d'activités commerciales au Canada.

Le projet de paragraphe 179(7.1) ferait en sorte que les règles sur la livraison directe s'appliqueraient aux services commerciaux visant des biens fongibles. Par exemple, les nouvelles règles s'appliqueraient dans les cas suivants :

- ▶ Un inscrit a obtenu la possession matérielle du bien meuble corporel original en vue d'effectuer la fourniture d'un service qui consiste à fabriquer ou à produire un bien meuble corporel (le «bien fabriqué»).
- ▶ Un bien meuble corporel de remplacement a été consommé ou absorbé directement lors de la fabrication ou la production du bien fabriqué.

Le bien meuble corporel original et le bien meuble corporel de remplacement devraient avoir essentiellement les mêmes propriétés et être interchangeables à des fins commerciales. Dans l'hypothèse où ces conditions sont remplies, le paragraphe 179(7.1) permettrait l'application des règles sur la livraison directe en faisant en sorte que le bien meuble corporel de remplacement soit réputé être le bien meuble corporel original.

Conformément à la politique administrative actuelle, ces modifications n'étendraient pas l'application des règles sur la livraison directe aux produits transportés en continu (p. ex., le gaz naturel) qui sont transférés à un consignataire au moyen d'un fil, d'un pipeline ou d'une autre canalisation. Par exemple, les règles sur la livraison directe ne s'appliqueraient pas dans les cas suivants :

- ▶ Un inscrit canadien fournit du gaz naturel à un non-résident non-inscrit.

- ▶ Le gaz naturel est transporté au moyen d'un pipeline appartenant à un transporteur tiers.
- ▶ Le fournisseur transfère la propriété au non-inscrit à un point de livraison précisé.
- ▶ Le non-résident transfère par la suite la même quantité de gaz naturel à un acheteur inscrit canadien⁴.

Les améliorations à la règle sur la livraison directe s'appliqueraient généralement aux fournitures de services effectuées après la date de publication. Toutefois, elles s'appliqueraient aussi de façon rétroactive aux fournitures de services pour lesquelles la TPS/TVH était payable au plus tard à la date de publication, mais n'a pas encore été perçue par le fournisseur (c.-à-d. qu'une facture a été établie mais n'a pas encore été payée).

Effet de paiement virtuel

La définition d'*effet financier* au paragraphe 123(1) de la LTA serait modifiée pour inclure un *effet de paiement virtuel* comme effet financier. Un effet de paiement virtuel serait défini comme un bien qui :

- ▶ est une représentation numérique d'une valeur, qui fonctionne comme moyen d'échange (comme l'argent);
- ▶ existe seulement à une adresse numérique d'un registre distribué public.

Toutefois, un effet de paiement virtuel exclurait un bien qui confère un droit à être échangé ou racheté contre de l'argent ou des biens ou services spécifiques. Il exclurait également un bien qui est destiné à être utilisé principalement dans le cadre d'une plate-forme de jeu, d'un programme d'affinité ou de récompenses, ou d'une plate-forme ou d'un programme semblable.

L'alinéa *d*) de la définition de *service financier* au paragraphe 123(1) de la LTA prévoit qu'un service financier comprend «l'émission, l'octroi, l'attribution, l'acceptation, l'endossement, le renouvellement, le traitement, la modification, le transfert de propriété ou le remboursement d'un effet financier». Les fournitures de services financiers sont considérées comme des fournitures exonérées en vertu de la LTA. Dès lors, si les effets de paiement virtuel (p.ex., le bitcoin) étaient traités comme des effets financiers, les fournisseurs ne seraient pas tenus de facturer et de percevoir la TPS/TVH à l'égard des fournitures de monnaie virtuelle. Il convient de noter que dans un communiqué de presse de 2013⁵, l'ARC a précisé que les monnaies virtuelles pouvaient être achetées et vendues comme de la marchandise. Par conséquent, bien que la TPS/TVH ne s'applique pas aux conversions de devises, elle s'appliquait généralement à l'acquisition de monnaies numériques.

Les modifications proposées permettraient d'apporter des éclaircissements utiles concernant l'application de la TPS/TVH à la monnaie virtuelle et devraient simplifier les obligations d'inscription, de déclaration et de versement pour les fournisseurs de ces monnaies. Les

⁴ RITS 49409 - *Supply of Natural Gas*.

⁵ Communiqué de presse de l'ARC - *Que devez-vous savoir à propos de la monnaie numérique* (5 novembre 2013).

fournisseurs de monnaie virtuelle pourraient être soumis à d'autres obligations d'observation (notamment la déclaration annuelle de renseignements), s'ils sont considérés comme une «institution financière».

Si elles sont adoptées, ces modifications seront réputées être entrées en vigueur le lendemain de la date de publication.

Service de transport de marchandises

Conformément à la partie VII de l'annexe VI de la LTA, certaines fournitures de services de transport sont détaxées. Les propositions élargiraient la définition de *services de transport de marchandises* afin d'y inclure les services de conduite d'un véhicule mû par un moteur qui est conçu pour circuler sur les voies publiques et dans les rues, en vue de le livrer.

Cette modification s'appliquerait généralement aux fournitures de services de transport de marchandises effectuées après la date de publication. Cependant, elle s'appliquerait également de façon rétroactive aux fournitures de services de transport de marchandises pour lesquelles la TPS/TVH était payable au plus tard à la date de publication, mais n'a pas encore été perçue par le fournisseur.

Pour en savoir davantage

Pour en savoir davantage, veuillez communiquer avec votre conseiller EY ou EY Cabinet d'avocats ou avec l'un des professionnels suivants :

Est

Jean-Hugues Chabot

+1 514 874 4345 | jean-hugues.chabot@ca.ey.com

Ouest

David D. Robertson

+1 403 206 5474 | david.d.robertson@ca.ey.com

Centre

Dalton Albrecht

+1 416 943 3070 | dalton.albrecht@ca.ey.com

Jan Pedder

+1 416 943 3509 | jan.s.pedder@ca.ey.com

Sania Ilahi

+1 416 941 1832 | sania.ilahi@ca.ey.com

À propos d'EY

EY est un chef de file mondial des services de certification, services de fiscalité, services transactionnels et services consultatifs. Les points de vue et les services de qualité que nous offrons contribuent à renforcer la confiance à l'égard des marchés financiers et des diverses économies du monde. Nous formons des leaders exceptionnels, qui unissent leurs forces pour assurer le respect de nos engagements envers toutes nos parties prenantes. Ce faisant, nous jouons un rôle crucial en travaillant ensemble à bâtir un monde meilleur pour nos gens, nos clients et nos collectivités.

EY désigne l'organisation mondiale des sociétés membres d'Ernst & Young Global Limited, lesquelles sont toutes des entités juridiques distinctes, et peut désigner une ou plusieurs de ces sociétés membres. Ernst & Young Global Limited, société à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ne fournit aucun service aux clients. Pour en savoir davantage sur notre organisation, visitez le site ey.com.

À propos des Services de fiscalité d'EY

Les professionnels de la fiscalité d'EY à l'échelle du Canada vous offrent des connaissances techniques fondamentales, tant sur le plan national qu'international, alliées à une expérience sectorielle, commerciale et pratique. Notre éventail de services axés sur la réalisation d'économies d'impôts est soutenu par des connaissances sectorielles approfondies. Nos gens de talent, nos méthodes convergentes et notre engagement indéfectible envers un service de qualité vous aident à établir des assises solides en matière d'observation et de déclarations fiscales ainsi que des stratégies fiscales viables pour favoriser la réalisation du potentiel de votre entreprise. Voilà comment EY se distingue.

Pour plus d'information, veuillez consulter le site ey.com/ca/fiscalite.

À propos d'EY Cabinet d'avocats

EY Cabinet d'avocats s.r.l./s.e.n.c.r.l. est un cabinet d'avocats national, affilié à EY au Canada, spécialisé en droit fiscal, en immigration à des fins d'affaires et en droit des affaires.

Pour plus d'information, veuillez consulter le site eylaw.ca/lw/fr.

À propos des Services en droit fiscal d'EY Cabinet d'avocats

EY Cabinet d'avocats compte l'une des plus grandes équipes spécialisées en matière de planification et de contestation fiscales du pays. Le cabinet a de l'expérience dans tous les domaines de la fiscalité, dont la fiscalité des sociétés, le capital humain, la fiscalité internationale, la fiscalité transactionnelle, les taxes de vente, les douanes et l'accise.

Pour plus d'information, veuillez consulter le site <http://www.eylaw.ca/taxlaw>.

© 2019 Ernst & Young s.r.l./s.e.n.c.r.l. Tous droits réservés.

Société membre d'Ernst & Young Global Limited.

La présente publication ne fournit que des renseignements sommaires, à jour à la date de publication seulement et à des fins d'information générale uniquement. Elle ne doit pas être considérée comme exhaustive et ne peut remplacer des conseils professionnels. Avant d'agir relativement aux questions abordées, communiquez avec EY ou un autre conseiller professionnel pour en discuter dans le cadre de votre situation personnelle. Nous déclinons toute responsabilité à l'égard des pertes ou dommages subis à la suite de l'utilisation des renseignements contenus dans la présente publication.