

Info Budget fédéral 2023

28 MARS 2023 68 MIN DE LECTURE

Expertises Connexes

- [Clientèle privée](#)
- [Conseils fiscaux pour la clientèle privée](#)
- [Droit fiscal international](#)
- [Fiscalité](#)
- [Fiscalité – Fusions et acquisitions, réorganisations et restructurations](#)
- [Impôt indirect](#)
- [Litiges fiscaux](#)
- [Prix de transfert](#)
- [Services consultatifs en matière d'impôt](#)



L'honorable Chrystia Freeland, vice-première ministre et ministre des Finances, a présenté le troisième budget du gouvernement libéral depuis le début de la pandémie de COVID-19. Le budget 2023 comprend des projets d'amendements législatifs découlant de la consultation publique sur la disposition générale anti-évitement (DGAE), des détails supplémentaires sur l'impôt sur le rachat d'actions, une nouvelle règle refusant la déduction des dividendes reçus pour les institutions financières et des détails supplémentaires sur certains crédits d'impôt à l'investissement dans les technologies propres proposés dans le [budget 2022](#) et dans l'Énoncé économique de l'automne 2022, ainsi que l'élargissement des mesures dans ce domaine dans le but de maintenir la compétitivité du Canada par rapport aux États-Unis. Le budget 2023 fournit aussi des informations et des projections économiques et budgétaires générales, ainsi que des mises à jour sur certaines mesures fiscales annoncées précédemment et sur la réforme de la fiscalité internationale dans le cadre des Piliers 1 et 2.

Contenu de la présentation

Les éléments qui suivent seront abordés dans le présent Info Budget fédéral :

- [Rapport du conseiller spécial d'Osler Stephen Poloz, ancien gouverneur de la Banque du Canada](#)
 - [Budget fédéral 2023 : passer à l'offensive](#)
- [Mesures relatives à l'impôt sur le revenu des entreprises](#)
 - [Modifications importantes de la disposition générale anti-évitement](#)
 - [Taxe sur le rachat d'actions](#)

- Refus de la déduction pour dividendes reçus par des institutions financières
- Élargissement de l'aide fiscale aux technologies propres et à l'énergie verte
- Mise à jour sur le Pilier 1 et le Pilier 2
- Examen du programme d'incitatifs fiscaux à la RS et DE

- Mesures relatives à l'impôt sur le revenu des particuliers
 - Fiducies collectives des employés
 - Impôt minimum de remplacement pour les particuliers à revenu élevé
 - Conventions de retraite
 - Cadre des transferts intergénérationnels d'entreprises et suivi du projet de loi C-208
 - Autres mesures relatives à l'impôt sur le revenu des particuliers

- Mesures visant les taxes de vente et d'accise
 - Services de compensation relatifs aux cartes de paiement sous le régime de la TPS/TVH
 - Modification de la définition de « caisse de crédit »

- Autres mesures
 - Confirmation de l'intention de procéder

Rapport du conseiller spécial d'Osler Stephen Poloz, ancien gouverneur de la Banque du Canada

Budget fédéral 2023 : passer à l'offensive

Le dernier budget fédéral s'inscrit dans le contexte le plus difficile depuis une génération. Le monde vit des changements géopolitiques majeurs dans l'orbite de la Chine et de la Russie et la plus grande flambée d'inflation depuis 50 ans, tandis que la pandémie a légué des dettes publiques qui rappellent la fin de la Seconde Guerre mondiale. Pendant ce temps, non seulement le Canada est à la traîne de ses pairs en ce qui concerne les investissements des entreprises, la productivité et la croissance économique par personne, mais la loi des États-Unis sur la réduction de l'inflation (*Inflation Reduction Act*) représente une nouvelle perturbation majeure dans son paysage concurrentiel.

Depuis son premier budget en 2016, ce gouvernement s'est présenté comme s'attaquant à certaines des faiblesses fondamentales de l'économie canadienne. Il s'agit notamment de combattre l'inégalité croissante des revenus, de renforcer les services de garde pour stimuler la participation au marché du travail, de relever les objectifs en matière d'immigration, de négocier des accords commerciaux et de tenter d'équilibrer le tout dans la perspective d'un avenir carboneutre.

Depuis le début, on a reconnu le besoin d'un type d'ancrage fiscal. Le cadre de gouvernance adopté était minimaliste et prévoyait que le ratio de la dette fédérale au PIB serait stable ou

en baisse. C'est comme si une entreprise du secteur privé dont les revenus sont en croissance décidait du niveau d'endettement qu'elle peut soutenir, puis élaborait une structure de capital optimale en fonction de ce niveau. Cette arithmétique signifiait que le gouvernement pouvait maintenir un déficit budgétaire persistant d'environ 1 % du PIB; le stock de la dette publique continuerait d'augmenter, bien sûr, mais à un rythme inférieur à la croissance de l'économie, de sorte que le ratio de la dette au PIB diminuerait doucement. La persistance du déficit a permis au gouvernement de lancer chaque année de nouvelles initiatives pour remédier aux faiblesses structurelles du Canada.

Quoi qu'il en soit, le Canada se trouvait dans une situation budgétaire enviable quand la pandémie est apparue. Au printemps 2020, le scénario le plus pessimiste envisagé par les décideurs politiques était celui d'une chute des recettes publiques, d'une augmentation des dépenses publiques et d'un doublement du ratio dette/PIB, qui passerait d'environ 30 % à 60 % de l'économie. Cette possibilité semblait étonnante à l'époque, mais le premier confinement a entraîné une chute de 20 % du PIB canadien, à titre d'exemple, et personne ne savait combien de temps il faudrait pour mettre au point des vaccins et permettre aux gens de retrouver un comportement économique normal. Néanmoins, la possibilité que l'endettement public atteigne 60 % nous a rappelé un précédent de taille : il serait bien inférieur aux 66 % atteints par le Canada en 1994. Par conséquent, nous savions qu'une telle augmentation de la dette était gérable, aussi difficile que ça puisse être, pour la simple et bonne raison que cela avait déjà été fait.

Bien qu'il s'agisse du scénario le plus pessimiste, le budget de pandémie du gouvernement prévoyait une augmentation du taux d'endettement de 30 % à environ 50 %. Cependant, comme chacun le sait maintenant, l'économie a bien réagi aux programmes, les vaccins sont arrivés assez rapidement et le plan budgétaire a dépassé les attentes. Selon le budget 2022, le taux d'endettement a culminé à 47,5 % au cours de l'exercice 2020 et devrait diminuer d'environ 1 % par an à partir de ce moment. Cette révision s'explique par une manne budgétaire d'environ 80 milliards de dollars sur cinq ans par rapport au budget 2021, en raison d'une économie plus vigoureuse que prévu. Le gouvernement a affecté environ la moitié de cette manne à de nouveaux programmes.

En novembre dernier, l'Énoncé économique de l'automne a ajouté un nouveau chapitre à cette histoire, qui va dans le sens du précédent. L'économie a de nouveau enregistré une croissance plus importante que celle prévue dans le budget 2022, mais surtout, elle a généré une inflation beaucoup plus élevée. En novembre, il semblait que le budget 2023 commencerait avec une nouvelle manne budgétaire importante sur la table, de l'ordre de 94 milliards de dollars en cinq ans.

C'est là que le fait de mettre l'attention exclusivement sur les déficits budgétaires peut induire en erreur. Les déficits budgétaires sont des concepts nets influencés par de nombreux éléments des deux côtés de l'équation. Faire un déficit plus faible peut sembler « prudent » dans un certain sens, mais si une manne budgétaire importante est simplement dépensée, laissant le déficit budgétaire à l'identique, on peut difficilement parler de prudence. Il est donc utile de garder à l'esprit le niveau des dépenses publiques dans l'économie. Avant la pandémie, les dépenses fédérales représentaient environ 14,5 % de l'économie, et même avec l'ambition de ce gouvernement, on prévoyait qu'elles n'atteindraient que 15 % environ. Il va sans dire que durant la pandémie, ces dépenses ont explosé pour atteindre 28 %, soit le double, avant de redescendre à 19 % au cours de l'exercice 2021, puis à environ 16 % au cours de l'exercice 2022. Dans le budget 2022, il était prévu qu'elles avoisinent les 15 %, un peu comme dans les budgets antérieurs à la pandémie. Malgré tout, cela implique une hausse assez importante des dépenses de base, qui passeront de 390 milliards de dollars pour l'exercice 2019 à 452 milliards de dollars pour l'exercice 2022.

Ce qui nous amène au budget 2023. Lors de sa préparation, le gouvernement a dû composer

avec de nombreuses nouvelles exigences budgétaires, notamment l'augmentation déjà convenue des transferts en matière de soins de santé (qui n'est pas complètement nouvelle sur le plan budgétaire, puisque des comptes de réserve étaient prévus), l'augmentation des dépenses pour la défense, de nouveaux programmes d'accès au logement et, bien sûr, le grand point d'interrogation : quels moyens choisir pour créer des conditions équitables en réponse à la *Inflation Reduction Act* des États-Unis?

Néanmoins, le gouvernement a exprimé sa volonté de ne pas aggraver les pressions inflationnistes dans l'économie. Sur cette question, on ne peut pas revenir en arrière. Il n'y a pas eu de croissance de l'économie au quatrième trimestre 2022, les investissements des entreprises et dans la construction de nouveaux logements ont été négatifs pendant trois trimestres consécutifs, tandis que l'inflation suit une importante tendance baissière. Si le gouvernement avait réduit ses mesures de relance budgétaire il y a un an, les pressions inflationnistes auraient été moins fortes et les taux d'intérêt de la Banque du Canada moins élevés, ce qui aurait eu pour effet de réduire les dommages collatéraux causés à l'économie – une occasion manquée qui aurait profité à de nombreux Canadiens. Il sera désormais bien plus difficile de soutenir que la politique budgétaire contribue encore à une inflation et des taux d'intérêt supérieurs à la normale. En effet, un budget axé sur les « investissements » stimule l'offre – le programme de garde d'enfants ou l'achèvement de l'oléoduc TransMountain entreraient dans cette catégorie –, ce qui est moins une relance budgétaire qu'une politique désinflationniste visant à accroître la capacité économique du pays.

En l'occurrence, le budget 2023 prévoit des déficits continus sur les cinq années commençant par l'exercice 2022 (qui se terminera bientôt). L'exercice 2022 se soldera par un déficit de 43 milliards de dollars, soit dix milliards de moins que son estimation il y a un an, mais sera suivi par un déficit plus élevé chaque année à partir de maintenant. Au total, 12 milliards de dollars supplémentaires viendront s'ajouter à la dette fédérale par rapport au budget 2022. Ça peut sembler bien peu dans le grand ordre des choses. Toutefois, il convient de rappeler que l'Énoncé économique de l'automne faisait état d'une manne budgétaire de 94 milliards de dollars pour ces mêmes cinq années, en raison d'une croissance économique plus forte et d'une inflation plus élevée. En raison du ralentissement inattendu de l'économie à la fin de 2022, la mise à jour économique sur laquelle repose le budget 2023 génère une manne budgétaire réduite, par rapport au budget 2022, de 78 milliards de dollars sur cinq ans. Une partie de cette manne doit maintenant être affectée à la hausse des coûts du service de la dette, qui ont crû en raison de la l'augmentation rapide des taux d'intérêt depuis le dépôt du budget 2022. En effet, les prévisions sur cinq ans intègrent des coûts de la dette plus élevés d'environ 40 milliards de dollars. Il reste donc une manne budgétaire d'environ 38 milliards répartie sur cinq ans. Par conséquent, même sans modification du seuil de déficit, il restait environ 38 milliards de dollars de capacité budgétaire sur la table. Il se trouve que cette somme couvre à peu près les nouvelles augmentations de dépenses du gouvernement, qui s'élèvent à 35 milliards de dollars sur cinq ans, dont les deux tiers sont consacrés aux soins de santé et aux soins dentaires.

Le point d'ancrage du cadre reste le ratio de la dette fédérale au PIB. Pour l'exercice budgétaire en cours, qui est sur le point de s'achever, le déficit sera moins important que prévu l'année dernière, de sorte que le taux d'endettement est estimé à 42,4 %, contre une prévision de 45,1 %. Ce point de départ plus favorable se maintient au cours des quatre années suivantes, le ratio s'établissant en moyenne à 42,5 % et atteignant 41,1 % au cours de l'exercice 2026 (et passant sous la barre des 40 % au cours de la sixième année). Ce taux est à comparer avec les estimations du budget 2022, qui s'élèvent en moyenne à 43,5 % et atteignent 41,5 % pour l'exercice 2026. En résumé, si le budget 2023 ne réduit que très légèrement la part de la dette dans l'économie, il va au moins dans le sens d'une plus grande résilience budgétaire à l'avenir.

Mais comment évaluer l'effet net du budget sur l'économie? Pour ce faire, il suffit d'examiner la part des dépenses publiques dans l'économie, qui devrait augmenter de plus d'un point de

pourcentage en moyenne sur cinq ans par rapport au budget de l'année dernière. Par exemple, les dépenses pour l'exercice budgétaire qui s'achève passent de 452 milliards de dollars dans le budget de l'année dernière à 470 milliards. Sur cinq ans, elles augmentent de 28 milliards de dollars chaque année en moyenne. Des dépenses supplémentaires équivalant à 1 % du PIB pourraient avoir des effets significatifs sur la macroéconomie, mais cela dépendra de la manière dont elles sont faites et du moment où elles sont engagées. L'effet du budget sur l'équilibre des risques d'inflation future dépendra de plusieurs facteurs, notamment de l'état de l'économie au moment où les nouvelles dépenses seront engagées et de la mesure dans laquelle les initiatives gouvernementales contribueront à la croissance de la capacité de l'économie canadienne. Étant donné que la demande ralentit déjà nettement et que la plupart des effets des hausses de taux d'intérêt de l'année dernière ne se sont pas encore fait sentir, il est même possible que le budget 2023 améliore les chances d'un atterrissage en douceur de l'économie, en amortissant la demande et en stimulant l'offre. Compte tenu de la complexité de la situation et de l'incertitude qui entoure les perspectives, il est tout simplement trop tôt pour se prononcer.

Mesures relatives à l'impôt sur le revenu des entreprises

Modifications importantes de la disposition générale anti-évitement

Le budget 2023 introduit des propositions législatives radicales pour modifier la disposition générale anti-évitement (DGAE). La DGAE est une disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) (LIR) qui vise à annuler les avantages fiscaux découlant d'opérations d'évasion fiscale « abusives ». Il s'agit d'opérations qui satisfont aux exigences de la LIR au sens strict, mais sont jugées contraires à l'esprit ou à la politique sous-jacents de la loi ou de ses dispositions particulières.

L'application de la DGAE repose sur trois conditions : il doit y avoir à la fois un « avantage fiscal » et une « opération d'évitement », qui est généralement une opération faite principalement à des fins d'imposition, et il doit être démontré que l'opération d'évitement, ou la série d'opérations dont elle fait partie, donne lieu à une utilisation abusive de certaines dispositions de la LIR ou de la loi dans son ensemble (ou d'autres textes fiscaux applicables).

Les propositions du budget 2023 découlent d'un [document de consultation](#) publié en août 2022 dans le cadre d'un processus de consultation publique sur la modernisation des règles anti-évitement du Canada, y compris la DGAE. On peut lire les observations d'Osler en réponse au document de consultation [ici](#).

Les modifications proposées introduiraient un nouveau préambule, un nouveau seuil pour catégoriser une opération d'évitement et un nouveau test de « substance économique » à prendre en compte pour déterminer s'il y a usage abusif ou non. Les propositions imposeraient aussi une pénalité et prolongeraient la période normale de nouvelle cotisation dans certaines circonstances.

Le gouvernement a invité les parties intéressées à se prononcer sur ces propositions au plus tard le 31 mai 2023. Après cette consultation, le gouvernement entend publier une révision de ses propositions et annoncer la date d'entrée en vigueur des modifications.

Préambule

La loi qui est proposée contient une disposition introductive sur le rôle de la DGAE qui, selon le gouvernement, contribuera à résoudre les problèmes d'interprétation et à garantir l'application de la DGAE comme prévu. Une déclaration de cette nature contenue dans la loi

elle-même constitue un écart par rapport à la norme. Le préambule déclare que la DGAE

1. s'applique pour refuser des avantages fiscaux résultant de l'utilisation abusive des dispositions de la LIR ou de la LIR dans son ensemble (ou d'autres textes fiscaux applicables) dans le cadre d'une opération d'évitement, tout en laissant les contribuables obtenir les avantages fiscaux prévus par les dispositions en question;
2. établit un équilibre entre le besoin de certitude des contribuables dans la planification de leurs affaires et la responsabilité du gouvernement de protéger l'assiette fiscale et l'équité du système fiscal;
3. peut s'appliquer, qu'une stratégie fiscale ait été prévue ou non.

Modification de la norme relative aux opérations d'évitement

La loi proposée modifierait les critères utilisés pour déterminer si une opération donnée est une d'évitement. Actuellement, une opération d'évitement est définie comme une opération unique ou une opération faisant partie d'une série d'opérations dont la conséquence directe ou indirecte est un avantage fiscal, à moins que l'opération ne soit « principalement » effectuée à des fins légitimes autres que l'obtention dudit l'avantage fiscal.

Les propositions remplaceraient ce critère d'objectif principal par un critère basé sur la question de savoir si « l'un des objectifs principaux » d'une opération (seule ou faisant partie d'une série) était d'obtenir ledit avantage fiscal.

Le budget 2023 indique que le résultat escompté est que le DGAE s'applique aux opérations « dont l'évitement fiscal est un objectif important », mais pas à celles où l'impôt n'était qu'une considération parmi d'autres.

Règle de la substance économique en cas de mauvais usage et d'abus

La loi proposée introduit un nouveau test relatif à la substance économique lors de l'examen de l'application de la DGAE. Cette mesure est censée répondre à la jurisprudence relative à la DGAE qui, selon le gouvernement, a établi un rôle plus limité pour la substance économique. Le test énumère les trois facteurs qui, selon le gouvernement, tendent à démontrer l'absence de substance économique :

1. la totalité ou la quasi-totalité des possibilités pour le contribuable de réaliser des gains ou des bénéfices et de subir des pertes, conjointement avec celles des contribuables ayant un lien de dépendance, reste inchangée, notamment en raison des éléments suivants : les flux financiers circulaires, la compensation des situations financières et le délai entre les étapes de la série;
2. il est raisonnable de conclure que, au moment où l'opération était conclue, la valeur de l'avantage fiscal escomptée dépassait le rendement économique non fiscal escompté, lequel exclut aussi bien l'avantage fiscal que tout avantage fiscal se rattachant à un autre État;
3. il est raisonnable de conclure que la totalité, ou la presque totalité, des motifs sous-jacents

à l'entreprise ou à l'organisation de l'opération ou de la série étaient d'obtenir l'avantage fiscal.

Il est à noter qu'en vertu de la loi proposée, ces facteurs ne sont pas les seuls considérés lorsqu'il s'agit de déterminer s'il y a absence de substance économique.

La proposition indique que lorsqu'une opération d'évitement « manque considérablement » de substance économique, il « en ressort normalement » un abus en matière d'évitement fiscal.

Malgré l'ampleur des changements proposés, le budget 2023 précise que l'absence de substance économique ne signifie pas toujours qu'une opération est abusive et qu'il est toujours nécessaire d'examiner l'objet, l'esprit et le but des dispositions pour déterminer s'il y a eu utilisation abusive. Il confirme en outre que même lorsqu'une opération a une substance économique, la jurisprudence relative à la DGAE demeure pertinente.

Enfin, le budget 2023 précise que la proposition ne vise pas à supplanter l'approche actuelle du droit fiscal canadien, qui respecte la forme juridique des opérations. En outre, le nouveau test proposé n'exige pas d'enquête sur la substance économique d'une opération.

Il reste à voir si des termes subjectifs comme « manque considérablement », « en ressort normalement » et « quasi-totalité » seront retenus dans le libellé de la loi après la période de consultation et, s'ils sont retenus, quelle interprétation les tribunaux donneront à ces concepts non définis.

Ajout d'une pénalité

La loi proposée introduit une pénalité pour les opérations assujetties à la DGAE, égale à 25 % du montant de l'avantage fiscal, à moins que l'opération n'ait été déclarée en vertu des règles de déclaration obligatoire (y compris dans le cadre de propositions antérieures visant à étendre ces règles et aux termes d'une nouvelle proposition visant à permettre aux contribuables de déclarer volontairement les opérations, aux termes desquelles les contribuables peuvent déposer une déclaration d'information contenant les mêmes informations que celles requises pour les opérations devant être obligatoirement déclarées). La loi proposée prévoit que le montant d'un avantage fiscal engageant un attribut fiscal n'ayant pas encore été utilisé pour réduire l'impôt est réputé nul aux fins du calcul de la pénalité.

Prolongation de la période de nouvelle cotisation

La loi proposée prévoit une prolongation de trois ans de la période normale de nouvelle cotisation au titre de la DGAE, à moins que l'opération n'ait été déclarée à l'ARC en vertu des règles élargies de déclaration obligatoire proposées dans la LIR (ou en vertu de la nouvelle règle de déclaration volontaire). Le gouvernement estime que ce changement est nécessaire pour tenir compte de la complexité de nombreuses opérations relevant de la DGAE et de la difficulté à les détecter.

Taxe sur le rachat d'actions

Le budget 2023 présente un projet de loi visant à mettre en œuvre une taxe de 2 % sur la valeur nette annuelle des rachats d'actions par les sociétés ouvertes, annoncé précédemment par le gouvernement. Cette taxe s'inspire et est très semblable à la taxe

américaine de 1 % sur les rachats d'actions, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2023.

La mesure s'appliquerait aux sociétés résidentes du Canada dont les actions sont cotées à une bourse de valeurs désignée (à l'exclusion des sociétés de fonds communs de placement). Elle s'appliquerait aussi à certaines entités dont les unités sont cotées à une bourse de valeurs désignée, comme les fonds de placement immobilier, les entités intermédiaires de placement déterminées (EIPD) et les sociétés de personnes qui sont des EIPD. En outre, les entités cotées en bourse qui seraient des fiducies ou des sociétés de personnes EIPD si leurs actifs étaient situés au Canada seraient assujetties à cette taxe.

La taxe s'élève à 2 % de la différence entre la juste valeur marchande totale des capitaux propres rachetés, acquis ou annulés par une entité et la juste valeur marchande totale des capitaux propres émis au cours de l'année. L'émission et l'annulation d'actions privilégiées et d'unités assimilables à des créances sans participation, ainsi que l'émission et l'annulation d'actions ou d'unités dans le cadre de certaines réorganisations et acquisitions d'entreprises (y compris certaines fusions, certaines liquidations et certains échanges d'actions), sont exclues.

La mesure comporte une règle *de minimis* qui garantit qu'aucune taxe n'est due si les rachats d'actions sont inférieurs à 1 million de dollars (calculé selon la valeur brute) pour une année d'imposition.

La mesure prévoit également des règles visant à considérer l'acquisition d'actions par des sociétés affiliées comme un rachat par l'entité elle-même (avec des exceptions pour certains accords de rémunération fondés sur des actions et des acquisitions dans le cours normal des affaires par des courtiers en valeurs mobilières enregistrés) et des règles anti-évitement qui traitent de certaines transactions entreprises pour éviter le paiement de la taxe.

Cette taxe s'applique aux rachats et aux émissions d'actions à partir du 1^{er} janvier 2024. Les entités qui rachètent, acquièrent ou annulent des actions seront tenues de déposer une déclaration annuelle sous la forme prescrite.

Refus de la déduction pour dividendes reçus par des institutions financières

Le budget 2023 propose de refuser aux institutions financières la déduction des dividendes reçus sur les actions de sociétés canadiennes imposables lorsque les actions sont des « biens évalués à la valeur du marché » de l'institution financière.

En vertu de la LIR, les dividendes imposables reçus par une société résidant au Canada d'une société canadienne imposable sont généralement déductibles. En l'absence d'une telle déduction, l'imposition d'un deuxième impôt sur les sociétés entraînerait une double imposition pour un même revenu.

Les règles d'évaluation « à la valeur du marché » ont été introduites dans le budget fédéral de 1994 pour s'appliquer à certains titres détenus par les institutions financières. Ces règles exigent que les actions et certains titres de créance soient évalués à la valeur du marché à la fin de chaque année, et que tout gain ou perte liés à l'évaluation à la valeur du marché soit comptabilisé dans le résultat de l'exercice.

Le budget 2023 indique que la politique qui sous-tend la déduction pour dividendes reçus est en conflit avec la politique qui sous-tend les règles d'évaluation à la valeur du marché, en ce sens que les gains sur les actions évaluées à la valeur du marché sont imposés comme

revenu d'entreprise, alors que les dividendes reçus sur ces actions sont admissibles à une déduction pour dividende intersociétés et sont exclus du revenu. Cette proposition curieuse associe les concepts de caractérisation du revenu et de reconnaissance des revenus, suggérant que la caractérisation d'un type particulier de revenu pourrait suffire à écarter le principe d'intégration de longue date, qui empêche le revenu de société de faire l'objet d'une imposition multiple. Elle ignore également le fait que la LIR prévoit déjà des règles qui s'appliquent aux dividendes reçus sur des actions détenues en tant que biens évalués à la valeur du marché. L'existence des dispositions actuelles confirme que, d'un point de vue politique, les règles d'évaluation à la valeur du marché et la déduction des dividendes perçus sont destinées à coexister. Il semble que ce conflit de politique relevé par le ministère des Finances dans le budget 2023 ait été découvert très récemment.

La mesure s'appliquerait aux dividendes perçus après 2023.

Élargissement de l'aide fiscale aux technologies propres et à l'énergie verte

Le budget 2023 apporte des précisions sur les crédits d'impôt à l'investissement et les autres mesures annoncées précédemment par le gouvernement du Canada pour soutenir le développement des secteurs des technologies et de l'énergie propres et, dans certains cas, les élargit. Le budget 2023 annonce également deux nouveaux crédits d'impôt ciblant l'électricité propre et la fabrication de technologies propres. Ces mesures interviennent dans le contexte de la *Inflation Reduction Act* (la loi américaine sur la réduction de l'inflation) qui a introduit des mesures similaires, et qui, selon le gouvernement, permettra au Canada de demeurer compétitif.

Le budget 2023 comprend notamment les mesures suivantes :

- l'élargissement du crédit d'impôt pour les technologies propres annoncé dans l'Énoncé économique de l'automne 2022 pour y inclure l'énergie géothermique;
- des détails supplémentaires sur le crédit d'impôt à l'investissement pour l'hydrogène propre annoncé dans l'Énoncé économique de l'automne 2022, y compris à propos des seuils d'intensité carbonique qui s'appliqueront pour déterminer le taux du crédit d'impôt à l'investissement applicable;
- des précisions relatives au crédit d'impôt pour le captage, l'utilisation et le stockage du carbone (le crédit d'impôt à l'investissement pour le CUSC) et un élargissement de ce crédit, notamment l'extension de l'admissibilité à certains équipements à double usage, l'ajout de la Colombie-Britannique comme territoire admissible pour le stockage géologique dédié, l'extension du crédit d'impôt à l'investissement aux coûts de remise à neuf, des précisions sur les exigences en matière de déclaration continue et l'ajout d'une exigence relative à la main-d'œuvre;
- des précisions sur les exigences en matière de main-d'œuvre, notamment sur les salaires courants et l'apprentissage, qui s'appliqueront à certains des crédits d'impôt à l'investissement;
- l'élargissement et l'extension des taux d'imposition réduits pour les activités de fabrication et de transformation à zéro émission annoncés dans le budget 2021 aux activités

nucléaires;

- l'élargissement du traitement des actions accréditatives et des crédits d'impôt de 30 % pour l'extraction et la transformation de minéraux critiques à l'extraction de lithium à partir de saumures;
- un nouveau crédit d'impôt à l'investissement remboursable de 15 % pour l'électricité propre;
- un nouveau crédit d'impôt à l'investissement remboursable de 30 % pour la fabrication et la transformation de technologies propres.

Élargissement du crédit d'impôt à l'investissement pour les technologies propres

Dans l'Énoncé économique de l'automne 2022, le gouvernement a annoncé un crédit d'impôt à l'investissement remboursable de 30 % pour les technologies propres, offert pour les biens admissibles qui sont acquis et mis en service à partir du 28 mars 2023. Pour plus de détails sur les annonces retrouvées dans l'Énoncé économique de l'automne 2022, veuillez consulter la [mise à jour d'Osler du 3 novembre 2022](#).

Dans le budget 2023, le gouvernement a étendu ce crédit d'impôt aux projets d'énergie géothermique. Plus précisément, il serait offert pour les équipements qui produisent de l'électricité ou de l'énergie thermique, ou à la fois de l'énergie électrique et de l'énergie thermique, uniquement à partir de l'énergie géothermique (qui sont actuellement considérés comme des biens de la catégorie 43.1 en vertu du sous-alinéa (d)(vii)).

La durée de ce crédit d'impôt à l'investissement a également été prolongée. Plutôt que de supprimer progressivement le crédit d'impôt à partir de 2032 (comme annoncé dans l'Énoncé économique de l'automne 2022), le taux de crédit restera à 30 % pour les biens qui deviennent disponibles pour l'utilisation en 2032 et 2033 et sera réduit à 15 % en 2034. Le crédit ne sera plus offert après 2034.

Plus d'informations sur le crédit d'impôt à l'investissement pour l'hydrogène propre

Le crédit d'impôt sur l'hydrogène propre a également été annoncé dans l'Énoncé économique de l'automne 2022, avec la promesse de détails supplémentaires dans le budget 2023, y compris à l'égard des seuils d'intensité carbonique qui détermineront l'admissibilité et le taux de ce crédit d'impôt. Pour plus de détails sur les annonces retrouvées dans l'Énoncé économique de l'automne 2022, veuillez consulter la [mise à jour d'Osler du 3 novembre 2022](#).

Le gouvernement a fourni des détails sur les éléments de conception de base de ce crédit d'impôt à l'investissement dans le budget 2023.

Projets et équipements admissibles

Les projets admissibles sont limités à ceux qui produisent la totalité ou la quasi-totalité de leur hydrogène à partir de l'électrolyse ou du gaz naturel, à condition que les émissions provenant du gaz soient réduites grâce au CUSC. Le gouvernement a indiqué qu'il était

ouvert à l'ajout d'autres procédés de production d'hydrogène à faible teneur en carbone à ce crédit.

Le crédit d'impôt à l'investissement est offert pour le coût d'achat et d'installation d'équipements admissibles, ce qui comprend :

- l'équipement nécessaire pour produire de l'hydrogène à partir du gaz naturel (si les émissions sont réduites au moyen du CUSC);
- l'équipement de production d'oxygène utilisé pour la production d'hydrogène (si le CO₂ est capturé à l'aide d'un procédé de CUSC);
- l'équipement produisant de la chaleur et/ou de l'électricité à partir du gaz naturel ou de l'hydrogène;
- les équipements de production d'électricité ou de chaleur à double usage, s'il est prévu que plus de 50 % du bilan énergétique soit principalement utilisé pour soutenir le processus de CUSC ou la production d'hydrogène (bien que le crédit d'impôt à l'investissement soit calculé en proportion du bilan énergétique prévu pour soutenir le processus de production d'hydrogène).

L'équipement nécessaire pour convertir l'hydrogène propre en ammoniac propre pourrait également bénéficier de ce crédit, mais à un taux réduit de 15 %.

Le coût de l'équipement de CUSC n'est pas admissible à ce crédit. Les études de faisabilité, les études d'ingénierie d'avant-projet et les dépenses de fonctionnement ne sont pas non plus admissibles.

Le crédit d'impôt à l'investissement est offert pour les biens acquis et mis en service à partir du 28 mars 2023.

Taux du crédit

Le taux du crédit d'impôt à l'investissement dépendra de l'intensité carbonique (IC) du projet, mesurée par les kilogrammes d'équivalents CO₂ produits par kilogramme d'hydrogène produit, et du respect des conditions de travail prescrites. La grille de taux est la suivante :

Kg d'équivalent CO₂ par kg d'hydrogène propre	Partie des coûts du projet pouvant faire l'objet d'une demande de crédit	Partie pouvant faire l'objet d'une demande de remboursement si les conditions en matière de main d'œuvre sont remplies
2 kg à < 4 kg	5 %	15 %
0,75 kg à < 2 kg	15 %	25 %
< 0,75 kg	30 %	40 %

La détermination de l'IC d'un projet repose également sur d'autres aspects importants, notamment :

- L'IC d'un projet sera évaluée en fonction de l'application du modèle gouvernemental d'analyse du cycle de vie des carburants (ACV) à la conception initiale; Des vérifications continues et de nouvelles analyses seront nécessaires (notamment en cas de modification du modèle d'ACV ou d'une modification importante de la conception du projet);

- L'évaluation de l'IC prendra en compte les émissions du cycle de vie déterminées du début à la fin du projet, c'est-à-dire des émissions en amont (intrants) jusqu'au point où l'hydrogène sort de l'usine;
- Le CO₂ capté qui est stocké d'une autre manière qu'à l'aide d'une « utilisation admissible » telle que définie aux fins du crédit d'impôt à l'investissement pour le CUSC serait considéré comme s'il avait été rejeté dans l'atmosphère lors de la mesure de l'IC. Selon la proposition actuelle de crédit d'impôt à l'investissement pour le CUSC, cela signifie que le CO₂ utilisé dans le cadre de la récupération assistée du pétrole serait considéré comme ayant été rejeté.
- Les conventions d'achat d'électricité et autres instructions semblables concernant l'achat d'électricité propre et la revente d'électricité au réseau seront prises en compte dans la mesure de l'IC. Elles seront toutefois soumises à des conditions qui seront annoncées ultérieurement.

Poursuite de l'élargissement du crédit d'impôt à l'investissement pour le CUSC

Le budget 2023 comprend un crédit d'impôt à l'investissement pour le CUSC bonifié par rapport à celui proposé dans le budget 2022. Les nouvelles dispositions s'appliquent aux dépenses admissibles engagées entre le 1er janvier 2022 et le 31 décembre 2040.

Équipement à double usage

Le budget 2022 prévoyait que l'équipement était admissible au crédit d'impôt pour le CUSC seulement lorsque son seul but était de soutenir les processus de CUSC. Le budget 2023 étend l'admissibilité au crédit d'impôt pour le CUSC aux équipements à double usage utilisés à la fois pour les processus de CUSC et l'utilisation de l'eau ou la production de chaleur et/ou d'électricité, à condition que a) ces équipements remplissent toutes les autres conditions pour le crédit d'impôt pour le CUSC; b) il est prévu que le bilan énergétique soit principalement utilisé pour soutenir les processus de CUSC ou la production d'hydrogène admissible au crédit d'impôt pour l'hydrogène propre; et c) dans le cas des équipements de production d'électricité et/ou de chaleur, les émissions de CO₂ provenant de ces activités de production seront capturées ou stockées.

Le crédit d'impôt à l'investissement offert sera calculé au prorata du coût des équipements à double usage admissibles, sur la base du bilan énergétique ou matériel prévu pour soutenir les processus de CUSC au cours des 20 premières années du projet.

Utilisation admissible – stockage géologique dédié et stockage dans le béton

Le budget 2023 propose d'ajouter la Colombie-Britannique à la liste des territoires admissibles pour le stockage géologique dédié, qui ne comprenait auparavant que l'Alberta et la Saskatchewan.

En ce qui concerne le stockage dans le béton, le respect de l'exigence selon laquelle un minimum de 60 % du CO₂ injecté dans le béton doit être minéralisé et enfermé dans le béton produit doit être vérifié par une tierce partie qualifiée, plutôt que d'être vérifié par Environnement et Changement climatique Canada.

Coûts de remise à neuf

Le budget 2023 a élargi le crédit d'impôt à l'investissement pour le CUSC pour qu'il s'applique aux coûts de remise à neuf admissibles (CII de remise à neuf) subis après le début de l'exploitation d'un projet. Les principaux aspects du CII de remise à neuf sont résumés ci-après :

- Le crédit d'impôt à l'investissement est offert pour les coûts encourus au cours des 20 premières années du projet.
- Le total des coûts de remise à neuf admissibles pour les 20 premières années du projet serait limité à un maximum de 10 % du total des coûts de pré-exploitation admissibles au crédit d'impôt à l'investissement pour le CUSC.
- Le droit au CII de remise à neuf et le montant admissible sont généralement déterminés d'une manière similaire au crédit d'impôt à l'investissement pour le CUSC.
- Le crédit peut être utilisé de la même manière que le crédit d'impôt pour le CUSC pour les coûts de construction, avec certains ajustements pour tenir compte du fait que les coûts de remise à neuf seront subis dans un délai plus court.

Exigences en matière de production de rapports

Le budget 2023 comprend un projet de législation concernant les exigences en matière d'échange de connaissances et de divulgation des risques climatiques.

Les exigences proposées en matière de transmission des connaissances envisagent deux types de rapports de transmission des connaissances : les rapports annuels d'échange de connaissances sur les opérations et les rapports d'échange de connaissances sur la construction et la réalisation. Les deux rapports doivent contenir les renseignements décrits dans le « CUSC-CTI — Document technique », publié par le ministre des Ressources naturelles.

Les contribuables doivent préparer et soumettre les deux types de rapports de partage de connaissances au ministre des Ressources naturelles avant la date limite prescrite si le projet de CUSC a) devrait engager 250 millions de dollars ou plus de dépenses de CUSC admissibles pendant la durée de vie du projet ou b) a engagé 250 millions de dollars ou plus de dépenses de CUSC admissibles avant son premier jour d'exploitation commerciale.

Les rapports de partage de connaissances sur la construction et la réalisation doivent être préparés pour la période commençant le premier jour où une dépense est engagée pour un projet de CUSC admissible et se terminant le premier jour de l'exploitation commerciale. Les rapports annuels sur l'échange de connaissances d'exploitation doivent être préparés pour les cinq premières années civiles à partir de l'année où les opérations commerciales commencent. Ces rapports de partage de connaissances seront publiés en ligne par le ministère des Ressources naturelles. Le budget 2023 propose que le défaut de fournir un rapport sur le partage des connaissances entraîne une pénalité de 2 millions de dollars, payable le jour suivant la date à laquelle le rapport sur le partage de connaissances est dû.

Les contribuables qui demandent le crédit d'impôt pour le CUSC sont également tenus de préparer et de rendre public un rapport sur la divulgation des risques climatiques décrivant les risques et les possibilités liés au climat pour le contribuable, ainsi que la manière dont sa gouvernance, ses stratégies, ses politiques et ses pratiques contribuent à la réalisation des

engagements du Canada dans le cadre de l'Accord de Paris et de son objectif de carboneutralité d'ici 2050. Il existe une exception à cette obligation de déclaration si le projet de CUSC a engagé, ou devrait engager, des dépenses inférieures à 20 millions de dollars. Un rapport de divulgation sur les risques climatiques doit être préparé pour chaque année d'imposition commençant l'année au cours de laquelle un contribuable demande le crédit d'impôt pour le CUSC et se terminant l'année d'imposition précédant la 21^e année civile après l'année d'imposition au cours de laquelle les opérations commerciales du projet de CUSC admissible ont commencé. Le défaut de publication d'un rapport sur les risques climatiques entraîne une pénalité égale au moins élevé de 4 % du total des crédits pour le CUSC demandés par la société au cours de l'année d'imposition concernée ou de 1 million de dollars.

Besoins en main-d'œuvre

Le budget 2023 prévoit que les exigences en matière de main-d'œuvre dont il est question ci-après doivent s'appliquer au crédit d'impôt pour le CUSC à compter du 1^{er} octobre 2023. Le gouvernement n'a pas fourni d'autres détails sur les conséquences de l'exigence en matière de main-d'œuvre sur les crédits d'impôt à l'investissement pour le CUSC.

Exigences en matière de salaires et de main-d'œuvre pour les crédits d'impôt à l'investissement

À l'instar de l'*Inflation Reduction Act* des États-Unis (loi américaine sur la réduction de l'inflation), l'Énoncé économique de l'automne 2022 a indiqué l'intention du Canada d'inclure des exigences en matière de salaires et d'apprentissage pour les crédits d'impôt à l'investissement dans les technologies propres et l'hydrogène propre (les exigences en matière de main-d'œuvre).

Le budget 2023 propose un objectif en matière de salaires et d'apprentissage pour la main-d'œuvre lié aux crédits d'impôt proposés pour les technologies propres (à l'exception des véhicules zéro-émission ou des équipements de chauffage à faible teneur en carbone), l'électricité propre, l'hydrogène propre et les crédits d'impôt à l'investissement pour le CUSC. Les exigences en matière de main-d'œuvre s'appliquent aux travaux effectués à partir du 1^{er} octobre 2023.

En ce qui concerne la composante salariale des exigences en matière de main-d'œuvre, les propriétaires d'entreprise doivent veiller à ce que tous les travailleurs couverts soient rémunérés à un montant au moins égal au salaire correspondant, majoré de la valeur des avantages sociaux standard et des cotisations de retraite prévus dans une « convention collective admissible ». Dans les provinces autres que le Québec, la « convention collective admissible » est généralement une convention collective comparable pour le secteur concerné et le type de travail effectué, qui correspond aux tâches et au lieu de travail du travailleur. Au Québec, les conventions collectives admissibles sont celles qui ont été négociées en vertu des lois provinciales pertinentes.

En ce qui concerne la composante apprentissage des exigences en matière de main-d'œuvre, 10 % du total des heures de travail effectuées au cours de l'année d'imposition concernée par les travailleurs couverts (ceux dont les fonctions correspondent à celles exercées par un compagnon dans un métier Sceau rouge) effectuant des travaux sur des éléments de projet subventionnés doivent être effectuées par des apprentis inscrits.

Les exigences en matière de main-d'œuvre s'appliquent aux travailleurs qui effectuent principalement un travail physique ou manuel sur des éléments de projet subventionnés par

le crédit d'impôt concerné; elles ne s'appliquent pas aux personnes dont les fonctions sont principalement administratives, de bureau, de supervision ou de direction. Les exigences en matière de main-d'œuvre s'appliquent aux personnes engagées directement par le maître d'ouvrage ou par l'intermédiaire d'entrepreneurs et de sous-traitants.

Le non-respect des exigences en matière de main-d'œuvre entraînera une réduction du taux de 10 % en général, et une réduction à 0 % pendant la période de suppression progressive du crédit applicable. Les détails concernant l'application de cette exigence au crédit d'impôt à l'investissement pour le CUSC seront annoncés ultérieurement.

Un contribuable qui ne satisfait pas aux exigences en matière de main-d'œuvre aura la possibilité de corriger cette lacune en versant des montants complémentaires (et des intérêts) aux travailleurs et des pénalités au receveur général, et sera réputé avoir satisfait aux exigences en matière de main-d'œuvre. De plus amples détails sur ce régime de sanctions seront annoncés ultérieurement.

Taux d'imposition réduits pour les activités de fabrication d'équipement d'énergie nucléaire et de traitement des combustibles nucléaires à zéro émission

Le budget 2021 a annoncé une réduction temporaire du taux d'imposition pour les fabricants de technologies à zéro émission, qui a permis une réduction de 50 % du taux d'imposition sur le revenu. Le budget 2023 étend les taux d'imposition réduits pour la fabrication à zéro émission aux fabricants d'équipements pour l'énergie nucléaire, au traitement ou au recyclage des combustibles nucléaires et de l'eau lourde, ainsi qu'à la fabrication de barres de combustible nucléaire. Les taux réduits s'appliqueront aux années d'imposition commençant après 2023. En outre, la mesure relative aux taux d'imposition réduits a été prolongée de deux ans et commencera à être supprimée progressivement en 2032 (plutôt qu'en 2029), avec une suppression complète en 2035 (plutôt qu'en 2032).

Actions accréditatives et crédit d'impôt pour l'exploration minière critique pour le lithium provenant de saumures

Le budget 2023 propose de modifier la LIR afin d'inclure comme ressource minérale le lithium provenant de saumures, de sorte que certaines dépenses relatives au lithium provenant de saumures engagées après le 28 mars 2023 seront considérées comme des dépenses admissibles aux fins i) du traitement des actions accréditatives des frais d'exploration au Canada (FEC) à 100 % et des frais d'aménagement au Canada (FAC) à 30 %. Le budget 2023 élargit également l'admissibilité au crédit d'impôt pour l'exploration de minéraux critiques (CIEMC) afin d'y inclure les dépenses liées au lithium provenant de saumures ayant fait l'objet d'une renonciation en faveur d'investisseurs dans le cadre de conventions d'actions accréditatives conclues entre le 28 mars 2023 et le 31 mars 2027.

Nouveau crédit d'impôt à l'investissement pour l'électricité propre

Le budget 2023 propose un nouveau crédit d'impôt remboursable de 15 % pour les investissements admissibles dans les domaines suivants :

- les systèmes de production d'électricité sans émissions, de sources éoliennes, solaires concentrées, solaires photovoltaïques, hydroélectriques (y compris à grande échelle),

houlomotrices, marémotrices et nucléaires (y compris les réacteurs modulaires à petite ou grande échelle);

- la production d'électricité au gaz naturel réduite;
- les systèmes fixes de stockage de l'électricité exploités sans combustibles fossiles;
- l'équipement pour le transport de l'électricité entre les provinces et les territoires.

Plus particulièrement, et marquant une différence par rapport aux autres mesures de crédits d'impôt à l'investissement de cet ensemble, ces crédits d'impôt à l'investissement remboursables sont offerts pour les dépenses liées à de nouveaux projets et à la remise à neuf d'installations existantes et sont offerts pour les entités imposables et non imposables (comme les sociétés d'État et les services publics, les sociétés détenues par les communautés autochtones et les fonds de pension).

Il existe un chevauchement important entre les projets et les biens admissibles au crédit d'impôt à l'investissement pour les technologies propres et le crédit d'impôt à l'investissement pour l'électricité propre. Toutefois, lorsqu'un contribuable est admissible aux deux crédits, il ne peut en demander qu'un seul. Compte tenu du taux plus élevé de 30 %, le crédit d'impôt pour les technologies propres devrait être demandé, à moins qu'il n'y ait des propriétaires non imposables. Lorsque les projets sont détenus par des sociétés de personnes composées à la fois d'associés imposables et d'associés non imposables, il n'est pas certain que chaque associé puisse choisir indépendamment le crédit qu'il souhaite demander.

D'autres aspects de ce crédit seront publiés après consultation des gouvernements provinciaux et d'autres parties concernées.

Le crédit d'impôt pour l'électricité propre serait offert à partir du jour du budget 2024 pour les projets dont la construction n'a pas commencé avant le 28 mars 2023, et serait progressivement supprimé d'ici à 2035.

Nouveau crédit d'impôt à l'investissement pour la fabrication et le traitement de technologies propres

Le budget 2023 introduit un crédit d'impôt remboursable pour la fabrication et le traitement des technologies propres, ainsi que pour l'extraction et le traitement des minéraux critiques, correspondant à 30 % du coût en capital des biens admissibles associés aux activités admissibles.

Les biens admissibles comprennent les machines et équipements, y compris certains véhicules industriels utilisés dans la fabrication, la transformation ou l'extraction de minerais. Les activités admissibles liées à la fabrication et à la transformation de technologies propres comprennent la fabrication de certains équipements d'énergie renouvelable, d'équipements d'énergie nucléaire, de véhicules à zéro émission, de batteries, de composants en amont destinés à d'autres activités de fabrication et de transformation de technologies propres, ainsi que l'extraction et certaines activités de transformation de six minéraux déterminés (lithium, cobalt, nickel, graphite, cuivre et métaux des terres rares).

Le crédit d'impôt à l'investissement s'appliquerait aux biens acquis et mis en service à partir du 1^{er} janvier 2024. Ce crédit d'impôt à l'investissement serait supprimé progressivement, d'abord avec les biens mis en service en 2032 (20 %), puis serait réduit à zéro après 2034.

Interaction entre les crédits d'impôt à l'investissement

Il est possible qu'un bien immobilier soit admissible à plus d'un crédit, y compris, comme il a été mentionné, aux crédits d'impôt à l'investissement pour les technologies propres et l'électricité propre. Le budget 2023 envisage le risque de chevauchement et précise clairement qu'une entreprise ne peut demander qu'un seul des crédits d'impôt à l'investissement pour la fabrication de technologies propres, les technologies propres, l'électricité propre, l'hydrogène propre ou le CUSC lorsqu'un bien est admissible à plus d'un de ces crédits.

Mise à jour sur le Pilier 1 et le Pilier 2

Le budget 2023 confirme l'engagement du gouvernement fédéral à mettre en œuvre le Pilier 1 et le Pilier 2, qui ont été approuvés par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices le 8 octobre 2021. Le Pilier 1 prévoit un nouveau droit d'imposition pour les pays du marché (où se trouvent les clients) qui se voient attribuer une part des bénéfices résiduels d'une grande société multinationale. Le Pilier 2 prévoit des règles types destinées à aider les pays à introduire, de façon uniforme et cohérente, un impôt minimum mondial de 15 % payé par les grandes sociétés multinationales. Le budget 2023 comprend une mise à jour des récents développements internationaux et des étapes de mise en œuvre concernant le Pilier 1 et le Pilier 2.

En ce qui concerne le Pilier 1, le budget 2023 fait référence au projet de règles types publié par l'OCDE pour consultation publique et indique que les pays participants travaillent à l'élaboration d'une convention multilatérale mettant en œuvre le cadre du Pilier 1, qui devrait être signée d'ici la mi-2023 avec des dates d'entrée en vigueur à partir de 2024. Toutefois, il existe un risque important que le premier pilier ne soit pas adopté comme prévu. En particulier, il est peu probable que le Pilier 1 soit mis en œuvre sans le soutien des États-Unis.

Le budget de 2023 réaffirme l'engagement du gouvernement fédéral à mettre en œuvre une taxe sur les services numériques (TSN) unilatérale si une convention multilatérale mettant en œuvre le cadre d'imposition du Pilier 1 n'est pas entrée en vigueur d'ici le 1^{er} janvier 2024. La TSN serait payable à partir de 2024 pour les revenus gagnés à partir du 1^{er} janvier 2022. Le budget 2023 indique qu'un projet de loi révisé sera publié pour consultation publique avant que la TSN ne soit adoptée. (Une version antérieure a été publiée en même temps que l'Énoncé économique de l'automne 2021.) Il est regrettable que le gouvernement fédéral continue de plaider en faveur d'une application rétroactive de la TSN au 1^{er} janvier 2022, alors même qu'il n'a pas encore publié de projet de loi révisé pour la mise en œuvre de la taxe.

En ce qui concerne le Pilier 2, le budget de 2023 réitère les plans du gouvernement fédéral pour le mettre en œuvre. Le budget de 2023 confirme que le Canada s'alignera sur les dates d'entrée en vigueur prévues par l'UE, la règle d'inclusion du revenu (RDIR) et l'impôt supplémentaire minimum national s'appliquant aux années d'imposition commençant le 31 décembre 2023 ou après cette date, et la RPII s'appliquant un an plus tard aux années d'imposition commençant le 31 décembre 2024 ou après cette date. En particulier, le budget de 2023 indique que le gouvernement a l'intention de publier des propositions législatives préliminaires pour la RDIR et l'impôt supplémentaire minimum national pour consultation publique, avec un projet de législation pour la RPII à venir. En ce qui concerne la conception, le budget de 2023 indique que les propositions législatives préliminaires suivront de près les Règles types de l'OCDE, les commentaires sur les règles types et les orientations administratives convenues par le cadre de mise en œuvre inclusif.

Le budget de 2023 annonce l'intention du gouvernement de partager les revenus tirés du

deuxième Pilier avec les provinces et les territoires, y compris, le cas échéant, au moyen d'une modification de la *Loi sur les arrangements fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces* et les règlements connexes. Le budget de 2023 prévoit tirer de cette mesure des revenus de 2,8 milliards de dollars à partir de 2025-2026 (comptabilisées selon une comptabilité de trésorerie et en tenant compte du délai de 18 mois pour le dépôt de la première déclaration d'information GloBE) et de 2,4 milliards de dollars en 2027-2028.

Examen du programme d'incitatifs fiscaux à la RS et DE

Le budget de 2022 a annoncé l'intention du gouvernement d'entreprendre un examen du programme de recherche scientifique et de développement expérimental (RS et DE) de la LIR pour s'assurer qu'il encourage efficacement la recherche et le développement au Canada, ainsi que pour explorer les possibilités de le moderniser et de le simplifier. Le budget de 2022 indique notamment que cet examen portera sur la nécessité de modifier les critères d'admissibilité du programme et sur le rôle que peuvent jouer les incitatifs fiscaux pour encourager le développement et la conservation de la propriété intellectuelle issue de la recherche et du développement au Canada, y compris la mise en œuvre d'un régime dit de « boîte à brevets » qui imposerait généralement les revenus tirés de la propriété intellectuelle à des taux plus favorables.

Le budget de 2023 comprend une brève mise à jour indiquant que le ministère des Finances « poursuivra ses consultations auprès des intervenants au sujet des prochaines étapes dans les mois à venir ».

Mesures relatives à l'impôt sur le revenu des particuliers

Fiducies collectives des employés

Le budget de 2023 propose d'introduire de nouvelles règles relatives aux fiducies collectives des employés (FCE). Une FCE est un arrangement aux termes duquel une fiducie détient des actions d'une société au profit des employés de cette dernière. Les FCE peuvent être utilisées pour faciliter l'achat d'une entreprise par ses employés, sans qu'ils aient à payer directement pour acquérir des actions. L'introduction des FCE est également une bonne nouvelle pour les propriétaires d'entreprises en raison de la possibilité d'effectuer un « transfert d'entreprise admissible » qui peut offrir une option supplémentaire pour la planification successorale. Un transfert d'entreprise admissible se produit lorsqu'un contribuable cède des actions d'une entreprise admissible pour un montant ne dépassant pas la juste valeur marchande soit à une fiducie qui se qualifie comme FCE immédiatement après la vente, soit à une société détenue à 100 % par la FCE lorsque la FCE détient une participation de contrôle dans l'entreprise admissible immédiatement après le transfert.

Les nouvelles règles définissent les conditions requises pour être une FCE et proposent des modifications aux règles fiscales afin de faciliter la création d'une FCE, y compris i) la prolongation du calcul de la provision pour gains en capital de cinq à dix ans pour les transferts admissibles par un particulier à une FCE; ii) la création d'une exception à la règle actuelle des prêts aux actionnaires en prolongeant la période de remboursement de 1 à 15 ans pour les montants prêtés à la FCE par une entreprise admissible pour acheter des actions d'une entreprise admissible; et iii) l'exemption des FCE de la règle de disposition présumée de 21 ans qui s'applique à certaines fiducies.

Pour être considérée comme une FCE, une fiducie doit remplir toutes les conditions suivantes :

- La fiducie doit être une fiducie résidant au Canada (à l'exclusion des fiducies réputées résidentes).
- La fiducie doit détenir des actions d'« entreprises admissibles » au profit des employés bénéficiaires. Une « entreprise admissible » est une entreprise dont la totalité ou la quasi-totalité de la juste valeur marchande des actifs est attribuable à des actifs utilisés dans une entreprise exploitée activement au Canada, et ne doit pas exercer ses activités commerciales à titre d'associé d'une société de personnes.
- Les participations de chaque employé bénéficiaire doivent être généralement traitées de la même manière, sauf en ce qui concerne les distributions, lorsque cela est raisonnable, qui peuvent être effectuées selon une formule de distribution basée sur l'ancienneté, la rémunération et le nombre d'heures travaillées.
- Les bénéficiaires doivent être exclusivement des employés admissibles de l'entreprise admissible et de toute autre entreprise admissible qu'elle contrôle, à l'exclusion des employés qui sont (ou ont été) détenteurs d'un intérêt économique important, ainsi que des personnes liées à ces employés ou qui n'ont pas achevé une période de probation d'une durée maximale de 12 mois.
- Lorsqu'une entreprise est vendue à la fiducie, les particuliers et leurs personnes liées qui détiennent un intérêt économique significatif dans l'entreprise existante avant la vente ne peuvent pas représenter plus de 40 % des administrateurs de la FCE, des administrateurs du conseil d'administration d'une société agissant en tant qu'administrateur de la FCE ou des administrateurs d'une entreprise admissible de la FCE.
- La fiducie ne peut pas être autorisée à distribuer des actions d'entreprises admissibles à ses bénéficiaires.

La FCE est une fiducie imposable et est donc généralement soumise aux mêmes règles que les autres fiducies personnelles, ce qui signifie que les revenus non distribués de la FCE seraient imposés au taux d'imposition marginal supérieur du revenu des particuliers, tandis que les revenus de la FCE distribués à ses bénéficiaires seraient imposés aux bénéficiaires plutôt qu'à la fiducie. Toute distribution par la FCE de dividendes reçus d'entreprises admissibles conserverait son caractère lorsqu'elle serait perçue par les employés bénéficiaires et serait donc admissible au crédit d'impôt pour dividendes.

Ces modifications s'appliqueraient à partir du 1^{er} janvier 2024.

Impôt minimum de remplacement pour les particuliers à revenu élevé

L'impôt minimum de remplacement (IMR) actuel est un calcul fiscal parallèle qui accorde moins de déductions, d'exonérations et de crédits d'impôt que les règles ordinaires de l'impôt sur le revenu. Il applique actuellement un taux d'imposition forfaitaire de 15 % avec une exonération standard de 40 000 dollars, au lieu de la structure de taux progressive habituelle. Le contribuable paie l'IMR ou l'impôt régulier, selon le plus élevé des deux. L'impôt supplémentaire payé en raison de l'IMR peut, en général, être reporté prospectivement pendant sept ans et peut être crédité sur l'impôt régulier, dans la mesure où l'impôt régulier dépasse l'IMR au cours de ces années.

Afin de mieux cibler l'IMR aux particuliers à revenu élevé, le budget de 2023 propose les modifications suivantes au calcul et à l'évaluation de l'IMR (des renseignements supplémentaires seront publiés plus tard cette année) :

- Élargir l'assiette de l'IMR :
 - *Gains en capital* : le taux d'inclusion des gains en capital passera de 80 % à 100 %, tandis que les reports de pertes en capital et les pertes au titre d'un placement d'entreprise s'appliqueraient à un taux de 50 %.
 - *Options d'achat d'actions* : 100 % des avantages liés aux options d'achat d'actions des employés seraient inclus dans l'assiette de l'IMR.
 - *Dons de titres cotés en bourse* : 30 % des gains en capital sur les dons de titres cotés en bourse seraient inclus dans l'assiette de l'IMR. L'inclusion de 30 % s'appliquerait également à l'avantage total associé aux options d'achat d'actions accordées aux employés dans la mesure où une déduction peut être demandée parce que les titres sous-jacents sont des titres cotés en bourse qui ont fait l'objet d'un don.
 - *Déductions et dépenses* : 50 % de certaines déductions et dépenses seraient refusées, y compris les frais d'intérêts et les frais financiers engagés pour gagner un revenu de biens et les reports de pertes autres qu'en capital.

- Limiter l'application des crédits d'impôt :
 - À l'heure actuelle, la plupart des crédits non remboursables peuvent être appliqués sur l'IMR. Il est proposé que seulement 50 % des crédits d'impôt non remboursables soient accordés en vue de réduire l'IMR, sous réserve de certaines exceptions.

- Augmenter l'exonération de l'IMR pour les particuliers (à l'exclusion des fiducies, autres que les successions à taux progressif) :
 - Le gouvernement propose d'augmenter l'exonération, passant de 40 000 \$ à la borne inférieure de la quatrième tranche d'imposition fédérale. Selon l'indexation prévue pour l'année d'imposition 2024, il s'agirait d'un montant d'environ 173 000 \$. Le montant de l'exonération serait indexé annuellement en fonction de l'inflation.

- Augmenter le taux de l'IMR :
 - Le taux de l'IMR passera de 15 % à 20,5 %, ce qui correspond aux taux applicables respectivement à la première et à la deuxième tranche de l'impôt fédéral sur le revenu.

Les fiducies qui sont actuellement exemptées de l'IMR le resteraient, bien que le gouvernement ait indiqué qu'il continuerait d'examiner si d'autres types de fiducies devraient être exemptées de l'IMR.

Les modifications proposées entreraient en vigueur pour les années d'imposition commençant après 2023.

Conventions de retraite

Les conventions de retraite (CR) sont des dispositifs parrainés par l'employeur qui permettent généralement à l'employeur d'offrir des prestations de retraite supplémentaires à ses employés.

Les employeurs peuvent choisir de préfinancer les prestations de retraite supplémentaires en versant des cotisations à une fiducie établie en vertu d'une CR (fiducie de CR), les cotisations à la fiducie CR étant assujetties à un impôt remboursable imposé à un taux de 50 %. L'impôt est généralement remboursé lorsque les prestations de retraite sont versées par la fiducie de CR à l'employé.

Les employeurs qui ne préfinancent pas les prestations de retraite supplémentaires par des cotisations à une fiducie de CR et qui, subsidiairement, règlent leurs obligations en matière de prestations de retraite au fur et à mesure qu'elles deviennent exigibles, peuvent obtenir une lettre de crédit (ou un cautionnement) émise par une institution financière afin d'offrir une garantie à leurs employés. Le paiement des frais ou primes annuels demandé par l'émetteur est soumis à l'impôt remboursable de 50 %. Dans ce cas, lorsque les prestations de retraite sont dues au titre du régime non financé, l'employeur paie les prestations à même les revenus de l'entreprise. Ce paiement ne donne pas lieu à un remboursement de 50 %. Les employeurs sont donc obligés de financer des soldes d'impôts remboursables de plus en plus élevés sans mécanisme pratique de recouvrement.

Le budget de 2023 propose de modifier la LIR afin que les frais ou les primes payés pour obtenir ou renouveler une lettre de crédit (ou un cautionnement) pour une CR supplémentaire à un régime de pension agréé ne soient pas assujettis à l'impôt remboursable. Cette modification s'appliquerait aux frais ou primes payées à partir du 28 mars 2023.

Le gouvernement propose également de permettre aux employeurs de demander le remboursement des impôts remboursables précédemment versés au titre des frais ou des primes payés pour les lettres de crédit (ou les cautionnements) par les fiducies de CR, sur la base des prestations de retraite payées à partir des revenus de l'employeur aux employés qui ont bénéficié de prestations d'une CR garanties par des lettres de crédit. Les employeurs seraient admissibles à un remboursement de 50 % des prestations de retraite payées, jusqu'à concurrence du montant de l'impôt remboursable déjà versé. Cette modification s'appliquerait aux prestations de retraite versées après 2023.

Cadre des transferts intergénérationnels d'entreprises et suivi du projet de loi C-208

L'article 84.1 de la LIR est une règle contre le « dépouillement des surplus » qui empêche un contribuable de mettre en œuvre des opérations qui convertissent des dividendes en gains en capital afin de bénéficier d'un traitement fiscal plus favorable. Le projet de loi C-208 est un projet de loi émanant d'un député qui a été présenté pour faciliter les transferts intergénérationnels d'entreprises en introduisant des exceptions à l'application de la règle de l'article 84.1 à certains transferts d'actions.

Le budget de 2023 indique que les règles introduites par le projet de loi C-208 ne contenaient pas de garanties suffisantes pour que l'article 84.1 ne s'applique pas uniquement lorsqu'un véritable transfert intergénérationnel d'entreprise a lieu. Les modifications proposées prévoient deux options de transfert :

- le transfert d'entreprise intergénérationnel immédiat (critère de trois ans) fondé sur des conditions sans lien de dépendance;
- le transfert d'entreprise intergénérationnel progressif (critère de cinq à dix ans) fondé sur les caractéristiques traditionnelles du gel successoral.

Le projet de loi C-208 prévoit deux conditions pour que le transfert d'une action soit exclu de l'application de l'article 84.1 : a) l'action doit être une « action admissible de petite entreprise » ou une « action du capital-actions d'une société agricole ou de pêche familiale » au moment du transfert; et b) la société acquéreuse de l'action doit être contrôlée par une ou plusieurs personnes dont chacune est un enfant adulte de l'auteur du transfert (enfant désigne à ces fins un enfant, un petit-enfant, un beau-fils, une belle-fille, une nièce et un neveu, et une petite-nièce et un petit-neveu).

Le budget de 2023 propose d'ajouter cinq conditions supplémentaires. Les exigences de ces conditions proposées varient, principalement en ce qui concerne le calendrier, selon que le transfert est un transfert d'entreprise immédiat ou un transfert d'entreprise progressif. Les cinq nouvelles conditions sont les suivantes :

- transfert du contrôle de l'entreprise (obligation pour l'auteur du transfert de transférer le contrôle dans un certain délai);
- transfert des intérêts économiques dans l'entreprise (l'auteur du transfert est tenu de transférer les actions ordinaires de croissance dans un certain délai et de réduire la valeur économique de ses dettes et de ses participations dans l'entreprise à un certain seuil);
- transfert de la gestion de l'entreprise (obligation pour l'auteur du transfert de transférer la gestion de l'entreprise dans un délai raisonnable);
- l'enfant conserve le contrôle de l'entreprise (l'enfant doit conserver le contrôle de droit [et non de fait] de l'entreprise pendant une certaine période après le transfert des actions);
- l'enfant travaille dans l'entreprise (l'enfant doit continuer de participer activement dans l'entreprise pendant une certaine période après le transfert des actions).

En vertu des modifications proposées, l'auteur du transfert et le cessionnaire sont tenus d'opter conjointement pour que le transfert soit considéré comme un transfert d'entreprise immédiat ou progressif. Le budget de 2023 propose que l'enfant soit solidairement responsable de tout impôt additionnel payable par le cédant, en raison de l'application de l'article 84.1, à l'égard d'un transfert qui ne respecte pas les conditions applicables et de prolonger le délai de prescription pour réévaluer l'obligation qui peut découler du transfert de trois ans pour un transfert d'entreprise immédiat et de dix ans pour un transfert progressif.

En outre, le budget de 2023 propose une provision pour gains en capital de 10 ans pour les transferts d'actions intergénérationnels qui satisfont aux conditions des modifications proposées. Les modifications proposées remplacent également certaines règles du projet de loi C-208 relatives à l'exonération cumulative des gains en capital par des règles d'allégement qui s'appliquent lors d'un transfert subséquent d'actions sans lien de dépendance ou lors du décès d'un enfant.

Les modifications proposées s'appliqueraient aux transferts d'actions effectués à partir du 1^{er} janvier 2024.

Autres mesures relatives à l'impôt sur le revenu des particuliers

Le budget de 2023 propose ou confirme diverses autres mesures relatives à l'impôt sur le revenu des particuliers. Ces mesures comprennent un nouveau « remboursement pour l'épicerie » sous la forme d'une augmentation du montant maximum du crédit de taxe sur les produits et services disponible pour janvier 2023 pour les personnes et les familles à revenu faible ou modeste. Le budget de 2023 confirme également l'intention du gouvernement d'introduire le compte d'épargne libre d'impôt pour l'achat d'une première propriété, précédemment annoncé dans le budget de 2022, qui devrait être disponible à partir du 1^{er} avril 2023, pour permettre jusqu'à 40 000 \$ de cotisations déductibles d'impôt et le retrait libre d'impôt des fonds (y compris les revenus de placement) pour effectuer des achats admissibles de première propriété.

Mesures visant les taxes de vente et d'accise

Services de compensation relatifs aux cartes de paiement sous le régime de la TPS/TVH

Le budget de 2023 propose de modifier la *Loi sur la taxe d'accise* (LTA) afin d'imposer la TPS/TVH sur les services fournis par les exploitants de réseaux de cartes de paiement. Certains services fournis par les exploitants de réseaux de cartes de paiement en ce qui concerne l'autorisation des transactions, la compensation et le règlement (ou les services fournis conjointement avec ces services) seraient exclus en tant que services financiers non taxables. Le budget de 2023 indique que ces modifications visent à « clarifier » la loi à la suite d'une décision judiciaire récente ayant conclu que la TPS/TVH ne s'applique pas aux fournitures de ces services, car il a toujours été largement convenu que les services des exploitants de réseaux de cartes de paiement sont exclus de la définition de « service financier » aux fins de la TPS/TVH. Il n'est pas clair d'où vient cette « large compréhension », car la plupart des contribuables et des praticiens, ainsi que la Cour d'appel fédérale, ont toujours été d'avis contraire.

La modification proposée s'applique à la fois de manière prospective et de manière généralement rétroactive – par exemple, lorsque le fournisseur a facturé, perçu ou versé la taxe ou lorsque le destinataire aurait été tenu à une autocotisation en vertu de la Section IV de la LTA.

Pire encore que le fait que le ministère des Finances ait créé une législation rétroactive et des obligations fiscales là où il n'y en avait pas auparavant selon les tribunaux, le budget de 2023 prolonge le délai de prescription pour les cotisations relatives à ces dispositions jusqu'à la date la plus tardive entre le délai de prescription qui s'applique par ailleurs aux fins de la TPS/TVH et un an après que la modification proposée ait reçu la sanction royale. Nous comprenons mal comment une décision de la Cour d'appel fédérale en 2021 devrait amener le ministère des Finances à ouvrir des périodes de déclaration datant de plus de quatre ans, dont beaucoup étaient déjà prescrites au moment où la décision a été rendue. Il n'est pas surprenant que le ministère des Finances n'ait pas prolongé la période pendant laquelle les exploitants de réseaux de cartes de paiement peuvent demander des crédits de taxe en amont pour ces fournitures.

Modification de la définition de « caisse de crédit »

Le budget de 2023 propose d'éliminer le critère des revenus (qui mesure si une entité tire

plus de 10 % de ses revenus de sources autres que des sources désignées) de la définition de « caisse de crédit » dans la LIR, qui est utilisée à la fois pour la LIR et aux fins de la TPS/TVH. Cette modification est décrite comme une adaptation au mode de fonctionnement des caisses de crédit (essentiellement les institutions financières offrant une gamme de produits et de services financiers complets) et comme un moyen d'éviter des conséquences imprévues sur l'impôt sur le revenu et la TPS/TVH si le critère des revenus était maintenu. La modification s'appliquerait aux années d'imposition se terminant après 2016.

Autres mesures

Confirmation de l'intention de procéder

Le budget de 2023 réaffirme l'intention du gouvernement fédéral de mettre en œuvre de nombreuses mesures fiscales annoncées précédemment, notamment :

- Des propositions législatives rendues publiques le 3 novembre 2022 en ce qui concerne Restriction des dépenses excessives d'intérêts et de financement et les Règles de déclaration pour les exploitants de plateformes numériques;
- Des mesures fiscales annoncées dans l'Énoncé économique de l'automne de 2022 le 3 novembre 2022, pour lesquelles les propositions législatives n'ont pas encore été publiées, y compris le crédit d'impôt à l'investissement pour les technologies propres;
- Des propositions législatives rendues publiques le 9 août 2022, notamment en ce qui concerne les mesures suivantes :
 - Emprunts par les régimes de retraite à prestations déterminées;
 - Correction des erreurs liées aux cotisations dans les régimes de retraite à cotisations déterminées;
 - Crédit d'impôt à l'investissement pour le captage, l'utilisation et le stockage du carbone (CUSC);
 - Couverture et ventes à découvert par les institutions financières canadiennes;
 - Sociétés privées sous contrôle canadien (SPCC) en substance;
 - Règles de divulgation obligatoire;
 - Dépôt électronique et attestations des déclarations de revenus et de renseignements;
 - Autres modifications techniques à la Loi de l'impôt sur le revenu et au Règlement de l'impôt sur le revenu proposées dans le communiqué du 9 août;
- Des propositions législatives publiées le 29 avril 2022, en ce qui concerne les dispositions hybrides;
- Des propositions législatives publiées le 4 février 2022 relativement au traitement de la TPS/TVH pour le minage de cryptoactif;

- Des propositions législatives déposées dans un Avis de motion de voies et moyens le 14 décembre 2021, visant à introduire la *Loi concernant la taxe sur les services numériques*;
- La consultation sur les prix de transfert annoncée dans le budget de 2021;
- Des mesures confirmées dans le budget de 2016 concernant le choix des coentreprises en matière de TPS/TVH;
- D'autres modifications techniques nécessaires pour améliorer la certitude et l'intégrité du système fiscal.

Si vous avez des questions ou si vous souhaitez obtenir des analyses supplémentaires concernant le budget de 2023, veuillez communiquer avec un des membres de notre groupe de droit fiscal national. Nous vous invitons à vous inscrire à notre séminaire qui aura lieu le mardi 4 avril afin d'obtenir une analyse plus approfondie du budget de 2023.

Laissez-nous vous aider à vous tenir à jour

Inscrivez-vous maintenant et recevez nos plus récentes mises à jour en fiscalité et dans tout autre domaine d'intérêt pour votre entreprise.

[S'inscrire](#)