

Le Canada présente un projet de loi pour des crédits d'impôt dans les technologies propres et pour le captage du carbone et fait le point sur d'autres crédits d'impôt pour l'énergie propre



4 DÉCEMBRE 2023 46 MIN DE LECTURE

Expertises Connexes

- [Fiscalité](#)
- [Services consultatifs en matière d'impôt](#)

Auteurs(trice): [Colena Der](#), [Alex Terrell](#)

Le groupe national de fiscalité d'Osler a préparé une analyse approfondie de ces développements. Voir nos bulletins d'actualités sur le [projet de loi C-59](#) et les [révisions des règles de RDEIF](#).

La *Loi d'exécution de l'énoncé économique de l'automne 2023* comporte diverses mesures fiscales qui ont été déposées au Parlement le 30 novembre 2023, en tant que [projet de loi C-59](#). Le même jour, le gouvernement fédéral du Canada a aussi publié des [notes explicatives](#) [PDF] concernant la plupart des mesures présentées dans le projet de loi C-59.

Le projet de loi C-59 comprend des propositions législatives mises à jour visant à modifier la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) (la Loi de l'impôt) afin de mettre en œuvre les mesures fiscales relatives à l'énergie propre qui suivent :

- le crédit d'impôt à l'investissement pour le captage, l'utilisation et le stockage du carbone (CII pour le CUSC);
- le crédit d'impôt à l'investissement dans les technologies propres (CII dans les technologies propres);
- les exigences relatives au salaire en vigueur et au nombre d'heures de travail des apprentis (exigences en matière de main-d'œuvre) applicables au CII dans les technologies propres, au CII pour le CUSC et à plusieurs autres crédits d'impôt à l'investissement pour l'énergie propre que le gouvernement canadien a annoncés.

Les propositions législatives sur le CII pour le CUSC, le CII dans les technologies propres et les exigences en matière de main-d'œuvre ont été publiées par le gouvernement aux fins de commentaires en août 2023 (avant-projet de loi d'août). Veuillez consulter le [bulletin](#) d'Osler précédent qui traite de l'avant-projet de loi d'août sur le CII dans les technologies propres et les exigences en matière de main-d'œuvre.

Le projet de loi C-59 contient des révisions à l'avant-projet de loi d'août et donne également

suite aux engagements pris par le gouvernement dans l'Énoncé économique de l'automne de 2023 (EEA de 2023) publié le 21 novembre 2023, soit de déposer au Parlement une mesure législative visant à adopter le CII pour le CUSC, le CII dans les technologies propres et les exigences en matière de main-d'œuvre à l'automne 2023. Le présent bulletin résume plusieurs des révisions les plus importantes apportées à ces mesures dans le projet de loi C-59.

Dans l'EEA de 2023, le gouvernement a également indiqué son processus et son échéancier pour la mise en œuvre des autres mesures relatives à l'énergie propre, qui comprennent le crédit d'impôt à l'investissement pour l'hydrogène propre (CII pour l'hydrogène propre), le crédit d'impôt à l'investissement dans l'électricité propre (CII dans l'électricité propre) et le crédit d'impôt à l'investissement pour la fabrication de technologies propres (CII pour la fabrication de technologies propres). L'EEA de 2023 fournit plus de détails sur le CII pour l'hydrogène propre ainsi qu'une proposition d'élargissement de la portée du CII dans les technologies propres et du CII dans l'électricité propre, afin de les appliquer à certains équipements qui utilisent les déchets de la biomasse comme source de combustible. Ces annonces de l'EEA de 2023 sont résumées dans la dernière partie du présent bulletin.

Table des matières

- [Crédit d'impôt à l'investissement pour le CUSC](#)
- [Crédit d'impôt à l'investissement dans les technologies propres](#)
- [Changements applicables aux CII pour le CUSC et dans les technologies propres](#)
- [Exigences en matière de main-d'œuvre](#)
- [Lithium à partir de saumures](#)
- [Autres mises à jour de l'Énoncé économique de l'automne de 2023](#)

Crédit d'impôt à l'investissement pour le CUSC

La portée et la conception du CII pour le CUSC ont subi d'importantes modifications depuis que le crédit a été annoncé pour la première fois dans le budget de 2021, notamment du fait des commentaires reçus dans le cadre des nombreuses consultations menées par le gouvernement à la suite de l'annonce initiale et de la publication du premier avant-projet de la loi en août 2022. Bien que les dernières révisions apportées à l'avant-projet de loi d'août soient relativement modestes comparativement aux modifications antérieures apportées par le gouvernement, il y a néanmoins eu des changements assez importants qui intéresseront les contribuables touchés.

Les changements les plus importants sont résumés ci-dessous.

Aide non gouvernementale

Il est proposé de modifier la définition d'« aide non gouvernementale » pour exclure les sommes reçues directement d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre autorité publique. Bien que cette modification ne soit pas propre au CII pour le CUSC et s'applique à l'ensemble de la Loi de l'impôt, y compris aux règles sur la recherche scientifique et le développement expérimental (RS&DE), elle est d'une grande importance pour les projets de CUSC puisqu'elle semble permettre aux propriétaires de projet d'avoir accès à d'autres formes de soutien gouvernemental, sans que ce soutien réduise le CII pour le CUSC. Cette question est abordée plus en détail ci-dessous sous « Aide non gouvernementale et affaire CAE Inc. ».

Report de la comptabilisation des dépenses

Depuis l'annonce du CII pour le CUSC, le gouvernement a indiqué que ce crédit sera disponible lorsque les dépenses pour les biens de CUSC admissibles seront *engagées*. Il s'agit d'un changement par rapport au traitement général des crédits d'impôt à l'investissement, qui ne prévoit pas la comptabilisation des dépenses tant que le bien n'est pas acquis et n'est pas prêt à être utilisé (aux fins de l'amortissement du coût en capital). Il est important de rendre le crédit disponible au fur et à mesure que les dépenses sont engagées pour atteindre les objectifs du gouvernement, qui consistent à offrir un crédit qui aide à compenser les besoins élevés en fonds propres et les risques associés aux projets de CUSC ainsi qu'à promouvoir l'investissement dans ces projets.

Toutefois, selon le projet de loi déposé au Parlement la semaine dernière, ce crédit n'est pas disponible dans tous les cas au fur et à mesure que les dépenses admissibles sont engagées. Plus précisément, il y a désormais deux règles dans la loi qui peuvent retarder la comptabilisation des dépenses au titre du CII pour le CUSC.

Premièrement, le paragraphe 127.44(12) prévoit que si une dépense (même engagée) est impayée le 180^e jour suivant la fin de l'année d'imposition au cours de laquelle elle a été engagée, la dépense est réputée avoir été engagée au moment où elle est payée (la « règle du 180^e jour »). Lorsque cette règle s'applique, la comptabilisation de la dépense est retardée jusqu'à ce que le montant soit payé.

Deuxièmement, une nouvelle règle [alinéa 127.44(9)e] a été introduite dans le projet de loi C-59 pour tenir compte des circonstances où les dépenses pour les biens de CUSC admissibles sont engagées au cours d'une année différente de celle de l'acquisition du bien. Dans de telles circonstances, la nouvelle règle prescrit que la dépense ne sera pas réputée être engagée, et que le bien ne sera pas réputé être acquis, aux fins du crédit, avant l'année au cours de laquelle survient le dernier de ces deux événements. De plus, les notes explicatives précisent expressément que l'alinéa 127.44(9)e n'annule pas le paragraphe 127.44(12). Par conséquent, si la règle du 180^e jour s'applique au report de la comptabilisation d'une dépense jusqu'à ce qu'elle soit payée, la comptabilisation de la dépense pourrait être encore retardée si le bien connexe n'a pas été acquis.

Dans le cadre des grands projets d'infrastructure, le coût de l'équipement est souvent engagé (et payé) par versements sur la durée du contrat d'approvisionnement et avant la livraison du bien. Il n'est pas inhabituel non plus que la livraison de l'équipement soit retardée. En raison de la nature et de l'incertitude associées à l'approvisionnement et à la construction de grands projets d'infrastructure, ces règles relatives au délai retarderont dans certains cas (et peut-être dans la plupart des cas) la comptabilisation des coûts d'équipement au titre du CII pour le CUSC jusqu'à ce que l'équipement soit livré, ce qui peut être plusieurs années après que les dépenses connexes aient été engagées et payées. Ces deux clauses, en particulier la nouvelle règle de l'alinéa 127.44(9)e, pourraient avoir une incidence importante sur l'efficacité globale du CII pour le CUSC.

Limitation des pouvoirs du ministre en matière de changement de désignation des projets de CUSC

Les versions antérieures des propositions législatives sur le CII pour le CUSC donnaient au ministre un vaste pouvoir discrétionnaire [en vertu du paragraphe 127.44(7)] de désigner à tout moment un projet de CUSC comme un projet unique ou comme plusieurs projets. Ce vaste pouvoir discrétionnaire était préoccupant puisque l'admissibilité au CII pour le CUSC (et

son montant) et les obligations de déclaration et de conformité de la partie XII.7 sont toutes deux évaluées en fonction des biens ou des composantes d'un « projet de CUSC ». Le problème est particulièrement grave lorsque différentes composantes d'un système de CUSC appartiennent à différents contribuables. Si ces composantes ont été considérées à l'origine comme des projets de CUSC distincts aux fins de l'obtention de l'approbation initiale du projet, et que le ministre exerce par la suite son pouvoir discrétionnaire de traiter toutes les composantes comme un seul projet, les propriétaires de ces composantes dépendraient désormais les uns des autres pour avoir droit à leurs crédits.

Les propositions législatives qui figurent dans le projet de loi C-59 prévoient certaines restrictions et protections en ce qui concerne le pouvoir discrétionnaire du ministre en vertu du paragraphe 127.44(7). Plus précisément, le ministre peut seulement exercer son pouvoir discrétionnaire de redéfinir un projet de CUSC comme un projet unique ou plusieurs projets aux moments suivants :

- avant que le ministre n'émette l'évaluation initiale du projet;
- lorsqu'un plan de projet révisé est soumis en raison de changements dans le rendement prévu du projet de CUSC, avant que le ministre n'émette une évaluation du projet révisée.

Bien que le pouvoir discrétionnaire de modifier la désignation du projet demeure, ces modifications empêchent le ministre de modifier la composition des actifs du projet sur lesquels les évaluations du projet sont fondées et en fonction desquels l'admissibilité au crédit est mesurée. Ces modifications aideront à préserver la valeur et la certitude que le processus d'examen du plan de projet est censé procurer aux contribuables.

De plus, la dernière version des propositions législatives retire le pouvoir discrétionnaire (énoncé à l'alinéa 127.44(8)e) de l'avant-projet de loi d'août) qui permettait au ministre de traiter comme inadmissible un processus de CUSC qui serait autrement admissible au crédit. Il n'y avait aucune limite à ce pouvoir discrétionnaire, si ce n'est que la décision doit être prise sur la recommandation du ministre des Ressources naturelles. Le gouvernement a déclaré que cette disposition ne serait utilisée que dans les circonstances inhabituelles où un processus satisfait à la définition technique de « processus de CUSC », mais qu'il a été déterminé qu'il n'est pas visé par le programme de CII pour le CUSC. Compte tenu de l'absence de protection dans les propositions législatives quant au moment où ce pouvoir discrétionnaire pouvait être exercé et de l'incertitude qui en résultait quant à la disponibilité réelle du crédit, on ne peut que saluer la décision du gouvernement d'abandonner cette disposition.

Modification de la définition du « premier jour des activités commerciales »

La définition de « premier jour des activités commerciales » est pertinente pour déterminer à quel moment les dépenses liées au projet cessent d'être admissibles au crédit d'impôt pour le développement du CUSC et se limitent au crédit d'impôt pour la remise en état du CUSC, dont le taux est moins élevé. Il est également pertinent de déterminer à quel moment commence la « période totale d'examen du projet de CUSC » aux fins des obligations de conformité et de déclaration de la partie XII.7 de la Loi de l'impôt.

Dans l'avant-projet de loi d'août, le « premier jour des activités commerciales » s'entendait du jour où le carbone capté est livré pour la première fois à un système de transport, de stockage ou d'utilisation du carbone aux fins de stockage ou d'utilisation. Selon cette définition, un projet atteignait l'exploitation commerciale prématurément puisque du carbone capté est nécessairement livré pendant les essais de l'installation.

La définition a maintenant été révisée pour « le jour qui suit de 120 jours le jour où le dioxyde de carbone capté est livré pour la première fois à un système de transport, de stockage ou d'utilisation du carbone aux fins de stockage ou d'utilisation *sur une base opérationnelle continue* ». Les notes explicatives indiquent que l'expression « base opérationnelle continue » a été ajoutée et utilisée pour préciser que la livraison accessoire du carbone capté comme partie intégrante des essais de démarrage ne constituerait pas des activités commerciales. On mentionne également qu'un délai de 120 jours a été introduit pour offrir une certaine marge de manœuvre par rapport aux dépenses pouvant chevaucher le démarrage des activités.

Crédit d'impôt à l'investissement dans les technologies propres

Le CII remboursable de 30 % dans les technologies propres a été annoncé pour la première fois dans l'Énoncé économique de l'automne de 2022. Le crédit est disponible pour les « biens de technologie propre » qui sont acquis et deviennent disponibles pour utilisation à compter du 28 mars 2023.

Les principales révisions apportées par le projet de loi C-59 à l'avant-projet de loi d'août relatif au CII dans les technologies propres sont décrites ci-dessous.

Bien admissible

Le CII dans les technologies propres s'applique à l'égard du coût de certains biens admissibles qui, aux fins du CII dans les technologies propres, sont définis comme des « biens de technologie propre ». Le projet de loi C-59 contient deux modifications à la définition de « bien de technologie propre » :

- Premièrement, la définition a été révisée pour inclure expressément les biens qui sont installés dans la zone économique exclusive du Canada et qui utilisent le vent ou l'eau pour produire de l'électricité (tel que décrit aux sous-alinéas d)(v) ou (xiv) de la catégorie 43.1 de l'annexe II du *Règlement de l'impôt sur le revenu*).
- Deuxièmement, le matériel de production d'énergie géothermique faisant partie d'un système qui permet d'extraire la chaleur d'un fluide géothermique aux fins de vente ou d'utilisation n'est plus exclu de l'admissibilité à ce crédit. Dans la version révisée, le matériel de production d'énergie géothermique qui permet d'extraire des combustibles fossiles aux fins de vente ou d'utilisation est toujours exclu.

Demandeurs admissibles

Le CII dans les technologies propres peut être demandé par un « contribuable admissible ». Cette définition a été élargie pour inclure une fiducie de fonds commun de placement qui est une « fiducie de placement immobilier » (FPI) (au sens du paragraphe 122.1(1) de la Loi de l'impôt). Compte tenu de ce changement, le CII dans les technologies propres peut donc être demandé par une société canadienne imposable ou par une FPI qui acquiert des biens admissibles, ou par une telle entité qui est membre d'une société de personnes qui acquiert des biens admissibles.

Récupération du crédit

Des changements importants ont été apportés aux clauses de « récupération » applicables au CII dans les technologies propres. Ces clauses ont pour effet de récupérer le CII dans les technologies propres si, au cours d'une certaine période suivant l'acquisition du bien admissible, ce dernier : i) cesse d'être un « bien de technologie propre » (c.-à-d. qu'il est affecté à une utilisation non admissible), ii) fait l'objet d'une disposition (sous réserve d'une exception limitée pour les transferts entre personnes liées) ou iii) est exporté du Canada (chacun un événement de récupération).

Période de récupération raccourcie

Plus particulièrement, la période de récupération est passée de 20 ans à 10 ans. Autrement dit, le crédit peut être récupéré si le bien admissible cesse d'être un « bien de technologie propre », s'il fait l'objet d'une disposition ou est exporté au cours des 10 années suivant son acquisition.

Révision de l'application des clauses de récupération aux sociétés de personnes

Les CII dans les technologies propres obtenus à l'égard de biens admissibles acquis et détenus par l'intermédiaire d'une société de personnes sont assujettis à la récupération. Dans l'avant-projet de loi d'août, cela a été réalisé en adoptant les clauses de récupération existantes de la Loi de l'impôt qui s'appliquaient à la RS&DE et à d'autres CII existants obtenus par l'intermédiaire d'une société de personnes. En vertu de ces clauses, lorsqu'un événement de récupération se produit :

- le montant de récupération aurait d'abord été appliqué pour réduire le CII dans les technologies propres de la société de personnes (avant l'attribution à ses associés);
- tout montant de récupération excédentaire aurait été attribué aux associés et inclus dans l'impôt de la partie I de chaque associé.

Dans le projet de loi révisé, le gouvernement a abandonné l'approche consistant à adopter les clauses de récupération existantes et a plutôt établi des règles distinctes dans le cadre du régime de CII dans les technologies propres pour les sociétés de personnes. En vertu de ces règles :

- Le calcul du montant de récupération n'a pas changé – il est toujours fondé sur le pourcentage du coût initial du bien recouvré dans le cadre de l'événement de récupération et plafonné à la somme des CII demandés sur le bien.
- Le montant de récupération n'est plus utilisé pour réduire les CII générés par la société de personnes au cours de l'année où l'événement de récupération se produit.
- Au lieu de cela, le montant total de récupération est inclus dans le revenu des associés de la société de personnes proportionnellement à leur part. Contrairement au CII pour le CUSC, il n'est pas possible pour un associé de choisir d'assumer la totalité du coût de la récupération.
- Le passif pour la récupération est assumé par les contribuables qui sont membres de la société de personnes au cours de l'exercice financier où l'événement de récupération a

lieu. Par conséquent, il n'en demeure pas moins que les associés qui assument le coût de la récupération ne sont peut-être pas ceux qui ont bénéficié des CII.

Resserrement de l'exception à la règle de récupération

L'autre changement notable consiste à restreindre davantage l'exception aux clauses de récupération dans le cas d'un transfert entre parties liées. Lorsque cette exception s'applique, la récupération potentielle du crédit est, dans les faits, assumée par l'acheteur lié.

L'exception prévue dans le projet de loi C-59 ne s'applique désormais qu'aux dispositions de biens par une « société canadienne imposable » en faveur d'une « société canadienne imposable » liée. Par conséquent, cette exception ne s'applique pas aux sociétés de personnes et aux FPI qui transfèrent des biens admissibles au sein d'un groupe lié, et le gouvernement a choisi de ne pas prévoir d'exception similaire pour celles-ci.

En outre, le gouvernement a choisi de ne pas adopter l'exception relative aux transferts entre parties n'ayant pas de lien de dépendance applicable au crédit pour le CUSC. En vertu de cette exception, une société qui dispose de la totalité, ou presque, d'un bien faisant partie d'un projet de CUSC admissible en faveur d'une autre société canadienne imposable pourrait choisir de faire en sorte que l'acheteur se mette à la place du vendeur en ce qui a trait à la récupération du crédit pour le CUSC demandé sur le bien acquis.

Les notes explicatives ne fournissent aucune explication quant aux exceptions limitées prévues pour les clauses de récupération ni quant aux différentes approches adoptées au titre des CII pour le CUSC et dans les technologies propres.

Exigences en matière d'avis

Les propositions législatives exigent maintenant qu'un contribuable déclare, sur le formulaire prescrit, la survenance d'un événement de récupération et, le cas échéant, le recours à l'exception relative aux transferts entre personnes liées. Si le contribuable ne respecte pas ces exigences en matière d'avis, la période normale de nouvelle cotisation de l'ARC concernant l'application des règles de récupération sera prolongée à quatre ans (dans le cas d'une fiducie de fonds commun de placement ou d'une société autre qu'une SPCC) et à trois ans (dans tous les autres cas) à compter de la date de production de l'avis.

Changements applicables aux CII pour le CUSC et dans les technologies propres

« Aide non gouvernementale » et affaire CAE Inc.

L'« aide non gouvernementale » est définie au paragraphe 127(9) de la Loi de l'impôt et comprend actuellement les sommes reçues « d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre administration » à titre d'aide, que ce soit sous forme de « prime, subvention, prêt à remboursement conditionnel, déduction de l'impôt ou allocation ou sous une autre forme ». Par conséquent, nonobstant la terminologie, cette définition englobe généralement l'aide fournie par un gouvernement.

Le projet de loi C-59 modifie la définition d'« aide non gouvernementale » pour exclure les sommes « reçues directement d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre autorité publique ».

Cette modification aura une incidence sur le CII pour le CUSC, qui est seulement réduit par l'« aide non gouvernementale » et non par l'« aide gouvernementale ». Cette modification semble permettre au CII pour le CUSC d'être « combiné » avec d'autres crédits et aides financières fournis par un gouvernement, une municipalité ou une autre autorité publique – en d'autres termes, la réception d'un soutien financier d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre autorité publique ne devrait pas réduire le CII pour le CUSC. Comme les gouvernements fédéral et provinciaux ont établi d'autres programmes (et continuent d'en annoncer de nouveaux) pour soutenir le développement des projets de CUSC, cette modification sera bien reçue par les parties prenantes.

La modification ne permettra pas de « combiner » le CII dans les technologies propres avec d'autres formes de soutien gouvernemental. Cela s'explique par le fait que, contrairement au CII pour le CUSC, le CII dans les technologies propres est réduit à la fois par l'« aide gouvernementale » et par l'« aide non gouvernementale ». Toutefois, la modification annoncée par le gouvernement dans l'EEA de 2023 en réponse à la décision rendue dans l'affaire *CAE Inc.* pourrait permettre un certain « cumul » entre le CII dans les technologies propres et le financement du gouvernement sous forme de prêts concessionnels.

À travers l'histoire, les prêts remboursables provenant d'administrations publiques n'étaient généralement pas considérés comme de l'aide gouvernementale. Cette position s'étendait aux prêts concessionnels (c'est-à-dire des prêts qui ne portent pas intérêt ou qui portent intérêt à des taux inférieurs au marché) provenant d'administrations publiques. Cependant, dans la décision rendue dans l'affaire *CAE Inc.*, la Cour canadienne de l'impôt a déterminé que le montant complet du principal d'un prêt concessionnel représentait de l'aide gouvernementale. La Cour d'appel fédérale a confirmé cette décision en 2023.

Dans l'EEA de 2023, le gouvernement a annoncé qu'une modification sera apportée à la Loi de l'impôt afin que les « prêts concessionnels de bonne foi dont les modalités de remboursement sont raisonnables, émis par des administrations publiques », ne soient pas, de façon générale, considérés comme de l'« aide gouvernementale ». Cette modification entrerait en vigueur à compter de la date de publication de l'EEA de 2023. Le projet de loi C-59 ne contient pas de proposition législative visant à adopter cette modification. Les paramètres de cette exclusion de l'aide gouvernementale et la question de savoir si elle répond entièrement aux préoccupations soulevées par la décision rendue dans l'affaire *CAE Inc.* devront être évalués lorsque l'avant-projet de loi sera publié.

CII obtenus par l'intermédiaire de sociétés de personnes

Le projet de loi C-59 introduit un nouvel article 127.47, qui énonce une série de règles concernant l'application du CII dans les technologies propres et du CII pour le CUSC aux sociétés de personnes. Les notes explicatives précisent que ces règles s'appliqueront également aux CII pour l'hydrogène propre, pour la fabrication de technologies propres et dans l'électricité propre lorsqu'ils seront adoptés.

Répartition déraisonnable entre les associés

L'avant-projet de loi d'août proposait une nouvelle disposition à l'article 103 qui permettait au ministre de réattribuer le CII pour le CUSC et le CII dans les technologies propres entre les associés, si la répartition convenue par les associés était déraisonnable compte tenu du capital que chaque associé a investi dans la société de personnes ou du travail qu'il a accompli pour elle, ou de tout autre facteur pertinent. Le projet de loi C-59 conserve cette disposition, mais elle est maintenant prévue au nouveau paragraphe 127.47(2), plutôt qu'à l'article 103.

Il y a aussi une nouvelle « règle relative à la répartition » au paragraphe 127.47(4), qui stipule que la somme de tout CII pour le CUSC ou CII dans les technologies propres obtenue par une société de personnes et incluse dans le calcul par un associé de son CII pour le CUSC ou de son CII dans les technologies propres « est réputée correspondre à la partie de la somme déterminée par ailleurs en application de [l'article 127.47] relativement à [l'associé] qu'il est raisonnable d'attribuer à chaque crédit d'impôt pour l'économie propre donné ». Les notes explicatives qui l'accompagnent n'indiquent pas la préoccupation ou la politique particulière qui sous-tend la nécessité de cette règle. Toutefois, selon l'exemple fourni dans les notes explicatives pour illustrer l'application de cette règle, la règle semble exiger que chaque type de CII obtenu dans une société de personnes soit réparti au prorata, de façon raisonnable, entre tous les associés.

Dans l'exemple des notes explicatives, on envisage un scénario où une société en commandite génère un total de 7 500 \$ de CII pour l'énergie propre au cours d'une année, composé d'un CII pour le CUSC de 6 000 \$ (dépenses de 10 000 \$ à 60 %) et d'un CII dans les technologies propres de 1 500 \$ (dépenses de 5 000 \$ à 30 %). Le commanditaire de la société en commandite dispose d'une fraction à risques de 3 000 \$. Les notes explicatives suggèrent que le montant de *chaque CII donné* qui peut être attribué au commanditaire (jusqu'au montant total maximum de sa fraction à risques de 3 000 \$) doit être raisonnable. L'exemple présente deux méthodes de répartition raisonnables : la première répartit les CII en fonction de leurs montants de dépenses respectifs et la deuxième répartit les CII en fonction de leurs montants de crédit respectifs. Les exemples donnent à penser qu'il ne serait pas raisonnable d'attribuer 3 000 \$ du CII pour le CUSC et 0 \$ du CII dans les technologies propres au commanditaire dans le scénario décrit.

Commanditaires – restriction de la fraction à risques

L'avant-projet de loi d'août a adopté les dispositions existantes de la Loi de l'impôt, les paragraphes 127(8.1) à (8.5), qui limitent généralement le montant d'un CII qui peut être attribué à un commanditaire *au moins* de la « fraction à risques » et de l'« investissement de base » dans une société de personnes du commanditaire. Lorsque les CII ne peuvent être attribués à des commanditaires en raison de ces restrictions, les CII non attribués pourraient être attribués à des commandités.

Dans le projet de loi C-59, le gouvernement a abandonné cette approche et a plutôt prévu une nouvelle clause qui limite l'attribution des CII dans les technologies propres et pour le CUSC à un commanditaire à sa « fraction à risques ». Il s'agit d'une modification favorable pour les contribuables puisque la restriction relative à l'« investissement de base » devait généralement être plus limitative que la restriction relative à la « fraction à risques ». Toutefois, en conservant la limite de la « fraction à risques », il n'en reste pas moins que le financement des dépenses par des emprunts au niveau de la société de personnes pourrait avoir pour effet de limiter le montant des CII dont peuvent bénéficier les commanditaires.

Dans le cadre du régime révisé, il n'y a plus de disposition expresse permettant d'attribuer aux commandités les CII qui n'ont pas pu être attribués aux commanditaires. Cela soulève la question de savoir s'il est permis d'attribuer les montants non répartis aux commandités.

L'aide reçue par les associés réduira les CII de la société de personnes

En vertu du nouvel alinéa 127.47(5b), le montant de l'aide gouvernementale ou de l'aide non gouvernementale qu'un associé reçoit, est en droit de recevoir ou peut raisonnablement s'attendre à recevoir et qu'il est raisonnable de considérer comme relatif à une dépense admissible de la société de personnes sera réputé être reçu par la société de personnes. En effet, cette disposition a pour effet de réduire les dépenses admissibles d'une société de

personnes de toute aide reçue par un associé, si cette aide avait réduit la dépense admissible reçue directement par la société de personnes.

Les notes explicatives ne donnent aucune indication sur les facteurs à prendre en compte pour déterminer si l'aide sera « considérée comme relative à la dépense » ou sur le degré de lien requis pour que cette disposition s'applique. De plus, lorsque certains associés (mais pas tous) reçoivent une aide qui réduit les CII de la société de personnes, il n'y a aucune indication sur la question de savoir si une répartition raisonnable des CII disponibles doit tenir compte de l'incidence disproportionnée des sources de financement des associés sur les CII obtenus dans le cadre du projet.

Les demandes de CII réduisent la DPA de la société de personnes

Le projet de loi C-59 introduit une nouvelle règle qui considère les CII attribués par une société de personnes à ses associés et demandés par ces derniers comme une aide reçue par la société de personnes. Cette règle a pour effet de réduire la fraction non amortie du coût en capital de la société de personnes pour le bien admissible connexe du montant des CII demandés par les associés.

Paliers de sociétés de personnes

Une nouvelle règle confirme que les CII pour l'énergie propre, et la récupération de ces crédits, reviendront aux contribuables finaux lorsque le bien admissible est acquis et détenu par l'intermédiaire de plusieurs niveaux de sociétés de personnes. Plus précisément, les règles considèrent qu'un associé (associé A) d'une société de personnes donnée (Société de personnes A) qui est associé d'une autre société de personnes (Société de personnes B) est un associé de la Société de personnes B.

Exigences en matière de main-d'œuvre

Le projet de loi C-59 comprend des dispositions législatives visant à adopter les exigences en matière de main-d'œuvre, qui exigent que les projets respectent certaines normes en matière de salaire et à l'égard des apprentis pour recevoir le plein montant des CII pour le CUSC et dans les technologies propres. Le gouvernement a indiqué que les exigences en matière de main-d'œuvre s'appliqueront également aux CII pour l'hydrogène propre et dans l'électricité propre.

Les dispositions législatives sont en grande partie semblables à l'avant-projet de loi d'août, dont il a été question dans un [bulletin d'Osler](#) précédent. Voici un résumé des principaux changements apportés par rapport à l'avant-projet de loi d'août.

La date d'entrée en vigueur des exigences en matière de main-d'œuvre est passée du 1^{er} octobre 2023 au 28 novembre 2023.

Efforts sérieux

L'une des principales préoccupations concernant l'avant-projet de loi d'août était l'interprétation de l'exigence à l'égard des « efforts sérieux » qui s'applique au volet des heures travaillées par les apprentis des exigences relatives à la main-d'œuvre. Dans le cadre de ce volet, le demandeur doit faire des « efforts sérieux » a) pour s'assurer que les apprentis inscrits travaillent au moins 10 % du total des heures de travail effectuées sur un chantier

dans le cadre de l'installation de biens déterminés, ou b) si une convention collective limite le nombre d'heures travaillées par les apprentis, pour s'assurer que le pourcentage le plus élevé possible des heures de travail soit effectué par des apprentis inscrits lorsque certaines conditions sont remplies.

Le projet de loi C-59 prévoit une nouvelle disposition selon laquelle l'exigence à l'égard des « efforts sérieux » est réputée satisfaite dans les cas suivants :

- Le demandeur, au moins une fois tous les quatre mois, fait tout ce qui suit :
 - publie une offre d'emploi à la recherche d'apprentis qui a) indique un engagement à faciliter la participation à un programme du métier désigné Sceau rouge, b) comprend un énoncé selon lequel l'emploi est ouvert aux employés en fonction et aux nouveaux employés, et c) est facilement accessible sur trois sites Web et est affichée pendant au moins 30 jours;
 - communique avec au moins une école secondaire ou un établissement post-secondaire et avec un syndicat afin de faciliter l'embauche des apprentis;
 - reçoit du syndicat une confirmation qu'il a fourni autant d'apprentis que possible (ou le demandeur ne reçoit pas de réponse à une demande de confirmation dans les cinq jours ouvrables).
- Le demandeur examine et prend en compte toutes les demandes concernant les possibilités d'apprentissage reçues en réponse à l'offre d'emploi et prend des mesures raisonnables afin de s'assurer que toutes les autres demandes soient examinées et prises en compte.
- Le demandeur atteste qu'il satisfait aux exigences énoncées ci-dessus.

Les notes explicatives indiquent que les mesures susmentionnées visent à illustrer les circonstances dans lesquelles les critères d'efforts sérieux énoncés dans les exigences à l'égard d'apprentis seraient satisfaites. Elles précisent que des variations de ces actions afin de mieux refléter des circonstances particulières (comme des délais plus courts pour l'installation de matériel) peuvent également être considérées comme des efforts sérieux.

Réduction de la pénalité pour les heures de travail insuffisantes des apprentis

La pénalité fiscale pour le non-respect des heures prescrites dans le cadre de l'exigence à l'égard d'apprentis a été réduite pour passer de 100 \$ par heure insuffisante (c.-à-d. pour chaque heure qui devait être travaillée, mais qui ne l'a pas été) à 50 \$.

Partage de la pénalité et des coûts afférents à une société de personnes

Le nouveau paragraphe 127.46(17) énonce une série de règles relatives à la répartition entre les associés des pénalités et de l'impôt encourus par une société de personnes qui ne satisfait pas aux exigences en matière de main-d'œuvre et prévoit ce qui suit :

- Les associés d'une société de personnes sont solidairement responsables de tout impôt ou pénalité impayé de la société de personnes.
- Un associé peut faire le choix d'assumer le plein montant d'un impôt ou d'une pénalité.
- Si aucun choix n'est fait, les associés seront responsables de leur part raisonnable de

l'impôt ou de la pénalité.

Lithium à partir de saumures

Le projet de loi C-59 comprenait des propositions législatives visant la mise en œuvre des changements annoncés dans le budget fédéral de 2023, de sorte que certaines dépenses liées à l'extraction de lithium à partir de saumures soient admissibles à un traitement accréditif. Les propositions législatives n'ont pas changé par rapport à l'avant-projet de loi d'août, qui a fait l'objet d'un bulletin d'Osler.

L'entrée en vigueur de ces dispositions demeure le 28 mars 2023, et les dépenses engagées avant cette date ne sont pas admissibles à un traitement accréditif.

Autres mises à jour de l'Énoncé économique de l'automne de 2023

Comme il a été mentionné précédemment, le gouvernement a également fait le point sur le processus et l'échéancier de mise en œuvre du CII pour l'hydrogène propre, du CII dans l'électricité propre et du CII pour la fabrication de technologies propres. L'EEA de 2023 fournit plus de détails sur le CII pour l'hydrogène propre et propose d'élargir la portée du CII dans les technologies propres et des CII dans l'électricité propre, afin de les appliquer à certains équipements qui utilisent les déchets de la biomasse comme source de combustible. Ces annonces sont résumées ci-dessous.

Échéancier de mise en œuvre d'autres incitatifs fiscaux pour l'énergie propre

Maintenant que la mesure législative visant à adopter le CII pour le CUSC et le CII dans les technologies propres a été déposé, le gouvernement devrait maintenant se concentrer sur la mise en œuvre du reste des incitatifs fiscaux pour l'énergie propre. Le gouvernement a fait le point sur le processus et l'échéancier de mise en œuvre des mesures restantes dans l'EEA de 2023.

CII pour l'hydrogène propre et pour la fabrication de technologies propres

Le gouvernement a indiqué dans l'EEA de 2023 que la proposition législative sur les CII pour l'hydrogène propre et pour la fabrication de technologies propres serait publiée à l'automne 2023 afin de recueillir les commentaires du public. Il devrait donc être publié au cours des prochaines semaines.

Le gouvernement a également indiqué que la proposition législative visant à adopter ces deux crédits serait déposée au Parlement d'ici le milieu de l'année 2024.

Les dates d'entrée en vigueur de ces crédits demeurent inchangées : le CII pour l'hydrogène propre sera disponible pour les biens admissibles acquis à compter du 28 mars 2023 et le CII pour la fabrication de technologies propres sera disponible pour les biens admissibles acquis à compter du 1^{er} janvier 2024.

CII dans l'électricité propre

Le gouvernement a annoncé que des processus de consultation distincts seront menés pour les compagnies publiques d'électricité et les compagnies d'électricité non publiques à l'égard du CII dans l'électricité propre :

- En ce qui concerne les compagnies d'électricité non publiques, les modalités de conception et de mise en œuvre du CII dans l'électricité propre seront publiées au début de 2024 et les consultations sur la proposition législative seront lancées à l'été 2024.
- En ce qui concerne les compagnies publiques d'électricité, des consultations avec les provinces et les territoires auront lieu en 2024.

Bien que cela n'ait pas été expressément expliqué dans l'EEA de 2023, la raison probable du processus de consultation distinct pour les compagnies publiques d'électricité est l'obligation pour les autorités provinciales de prendre l'engagement a) d'utiliser le crédit pour réduire les factures d'électricité et b) d'atteindre la carboneutralité dans le secteur de l'électricité d'ici 2035 pour pouvoir bénéficier du CII dans l'électricité propre. Ce double processus donne à penser que ces exigences ne peuvent s'appliquer qu'aux demandeurs qui sont des compagnies publiques d'électricité. Le processus distinct suggère également que le gouvernement prévoit des retards dans le processus de consultation provincial.

Le gouvernement a l'intention de déposer au Parlement une mesure législative visant à adopter le crédit pour les propriétaires de compagnies publiques et non publiques à l'automne 2024. La date d'entrée en vigueur du crédit demeure inchangée; il sera offert à partir du jour du budget 2024 pour les projets dont la construction n'a pas commencé avant le 28 mars 2023.

Crédit d'impôt à l'investissement pour l'hydrogène propre

L'EEA de 2023 donne également plus de précisions sur le CII pour l'hydrogène propre.

Calcul de l'intensité carbonique et de la récupération

Le taux du CII pour l'hydrogène propre est fondé sur l'intensité carbonique (IC) du projet. Le calcul de l'IC prendra en compte les émissions du cycle de vie de la production d'hydrogène, y compris les émissions en amont (intrants). Dans le budget de 2023, le gouvernement a indiqué que les ententes d'achat d'électricité et d'autres mécanismes semblables qui permettent d'acheter de l'électricité propre seront pertinents pour mesurer l'IC d'un projet d'hydrogène propre, mais qu'ils seront assujettis à des conditions qui seront annoncées à une date ultérieure.

L'EEA de 2023 fournit des conseils supplémentaires sur le calcul de l'IC d'un projet qui a recours à des ententes d'achat d'électricité (lorsque l'électricité propre est achetée à partir du réseau). L'EEA de 2023 propose également que l'utilisation de gaz naturel renouvelable comme intrant soit également admissible aux fins du calcul de l'IC d'un projet.

Les ententes d'achat d'électricité seront prises en compte dans le calcul de l'IC d'un projet si toutes les conditions suivantes sont réunies :

- L'électricité achetée provient d'une source hydroélectrique, solaire ou éolienne dont la production a commencé après le 28 mars 2023 et pas plus d'un an avant la présentation de

l'analyse initiale de l'IC du projet.

- L'électricité achetée est produite dans la même province ou le même territoire que le projet d'hydrogène propre et est reliée au réseau.
- Le propriétaire démontre que l'énergie achetée en vertu de ces ententes sera utilisée aux fins de l'exploitation du projet d'hydrogène propre.

L'utilisation du gaz naturel renouvelable comme intrant sera prise en compte dans le calcul de l'IC d'un projet si toutes les conditions suivantes sont réunies :

- Le gaz naturel renouvelable est produit par un fournisseur assujetti au *Règlement sur les combustibles propres*.
- Le gaz naturel renouvelable provient d'une installation dont la production a commencé moins d'un an avant la présentation de l'analyse initiale de l'IC du projet.
- Le propriétaire démontre que le gaz naturel renouvelable acheté sera utilisé aux fins de l'exploitation du projet d'hydrogène propre.

L'IC de l'électricité achetée au moyen d'une entente d'achat d'électricité admissible correspondra à celle de l'électricité dans le Modèle d'analyse du cycle de vie des combustibles. L'IC du gaz naturel renouvelable correspondra à l'IC déterminée en vertu du *Règlement sur les combustibles propres*. Dans les deux cas, le calcul de l'IC tiendra compte de la durée du contrat par rapport à la durée de vie prévue de 20 ans d'un projet d'hydrogène propre.

En ce qui concerne l'analyse de l'IC initiale d'un projet, l'EEA de 2023 a précisé que l'analyse devra être validée par une firme d'ingénierie tierce qui répond à certaines exigences. Après que Ressources naturelles Canada aura validé l'analyse, l'Agence du revenu du Canada (ARC) s'occupera d'administrer le CII.

Enfin, l'EEA de 2023 contient d'autres directives sur la conformité et le recouvrement des crédits d'impôt si l'IC du projet n'est pas à la hauteur de l'analyse initiale. L'EEA de 2023 propose une vérification unique, sur la base d'une période de conformité de cinq ans. Au cours de cette période, le projet calculera annuellement l'IC de l'hydrogène produit (tel que vérifié par un tiers). Les résultats obtenus sur la période de cinq ans seront calculés sous la forme d'une moyenne pondérée (fondée sur l'hydrogène produit chaque année) afin de déterminer l'IC vérifiée d'un projet.

Si l'IC vérifiée du projet dépasse l'IC estimée à l'origine, il y aura un mécanisme permettant à l'ARC de recouvrer la différence entre le CII reçu et le CII qui aurait été offert sur la base de l'IC vérifiée du projet. Toutefois, le CII pour l'hydrogène propre demandé relativement à l'équipement de production d'ammoniac sera assujetti à un recouvrement complet si le projet de production d'hydrogène qui fournit l'hydrogène utilisé pour la production d'ammoniac a une IC vérifiée de 4 kg ou plus d'éq. CO₂ par kg d'hydrogène. Il convient de noter que l'EEA de 2023 propose une règle refuge selon laquelle les projets dont l'IC vérifiée est inférieure à 0,25 kg d'équivalent dioxyde de carbone par kg d'hydrogène par rapport à l'IC déterminée à l'origine ne seraient pas assujettis au recouvrement du CII pour l'hydrogène propre.

L'EEA de 2023 fait également remarquer qu'il n'y aura pas de mécanisme permettant aux propriétaires de projet de recevoir des CII supplémentaires si l'IC vérifiée est inférieure à l'IC initialement déterminée pour un projet.

Équipement de production d'ammoniac propre

Dans le budget de 2023, le CII pour l'hydrogène propre a été élargi à un taux de 15 % pour couvrir les biens utilisés strictement dans le but de convertir l'hydrogène propre en ammoniac. Le gouvernement a fourni les renseignements supplémentaires suivants sur les critères d'admissibilité à ce crédit réduit :

- L'hydrogène utilisé comme matière première pour la production d'ammoniac doit être l'hydrogène du contribuable et doit provenir de projets d'hydrogène propre admissibles au CII pour l'hydrogène propre.
- Les projets d'hydrogène propre doivent avoir la capacité de répondre aux besoins de l'installation de production d'ammoniac du contribuable.
- Si la production d'hydrogène et la production d'ammoniac ne se font pas au même endroit, le contribuable doit démontrer la faisabilité du transport de l'hydrogène entre les deux sites.

Si l'hydrogène et l'ammoniac sont produits dans une installation intégrée, le coût de l'équipement partagé sera réparti entre l'équipement d'hydrogène et d'ammoniac en fonction de l'utilisation relative de l'équipement pour la production d'hydrogène et d'ammoniac.

Élargissement de l'admissibilité aux CII dans les technologies propres et l'électricité propre

Comme il a été mentionné précédemment, l'EEA de 2023 proposait également d'élargir la portée des CII dans les technologies propres et l'électricité propre afin de les rendre accessibles à certains systèmes qui produisent de la chaleur, de l'électricité ou les deux à partir de déchets de la biomasse (expansion de la biomasse). Le but de cette nouvelle expansion de la biomasse est de réduire les déchets biologiques et de les utiliser comme nouveau moyen pour rendre plus abordables l'électricité et le chauffage au Canada.

L'expansion de la biomasse permettra de capter les systèmes qui utilisent des « déchets déterminés » au sens du *Règlement de l'impôt sur le revenu* pour produire de l'électricité ou de la chaleur. Les « déchets déterminés » s'entendent des « déchets de bois, résidus végétaux, déchets municipaux, boues provenant d'une installation de traitement des eaux usées admissible, liqueurs résiduelles, déchets alimentaires et animaux, fumier, sous-produits de pâtes et papier et matières organiques séparées ».

Production d'électricité et cogénération à partir de déchets de biomasse

L'élargissement de l'admissibilité s'appliquerait à certains systèmes intégrés de gestion des déchets de biomasse qui utilisent des « déchets déterminés » exclusivement pour produire de l'électricité ou de l'électricité et de la chaleur (c.-à-d. des systèmes de cogénération).

Les systèmes admissibles doivent être intégrés. Autrement dit, les systèmes admissibles seraient limités à ceux qui utilisent des matières premières, dont la totalité, ou presque, du contenu énergétique provient de « déchets déterminés », établi sur une base annuelle. Les systèmes qui utilisent un combustible dont la production ne fait pas partie intégrale du système, même s'il est produit à partir de déchets déterminés, ne seraient pas admissibles. De plus, les systèmes admissibles ne doivent pas excéder le rendement thermique de 11 000 unités thermiques britanniques par kilowattheure.

L'EEA de 2023 précise que les biens suivants seraient admissibles lorsqu'ils font partie d'un système intégré d'électricité ou de cogénération :

- le matériel générateur d'électricité (p. ex., générateurs à turbine à vapeur);
- le matériel de production de chaleur qui sert principalement à produire de l'énergie thermique pour faire fonctionner le matériel générateur d'électricité (p. ex., chaudières à la vapeur utilisées pour produire de la vapeur destinée au fonctionnement de générateurs à turbine à vapeur);
- le matériel qui produit à la fois de l'énergie électrique et de l'énergie thermique (p. ex., générateurs à turbine à gaz, générateurs à moteur à pistons);
- le matériel de récupération de chaleur;
- le matériel servant à valoriser ou à améliorer la combustibilité des déchets déterminés (p. ex., un gazéifieur);
- le matériel auxiliaire (p. ex., systèmes de commande, d'eau d'alimentation et de condensat).

Production de chaleur à partir de déchets de biomasse

L'élargissement de l'admissibilité s'appliquerait également à certains systèmes intégrés qui utilisent des « déchets déterminés » (à l'exception de la liqueur résiduaire) exclusivement pour produire de l'énergie thermique. Tout comme les exigences d'admissibilité pour les systèmes d'électricité et de cogénération, pour que les systèmes de production de chaleur soient admissibles, ils doivent être intégrés.

Les biens admissibles d'un système intégré de production de chaleur admissible incluraient :

- le matériel de production de chaleur, sauf celui qui sert au fonctionnement du matériel de production d'électricité;
- le matériel servant à valoriser ou à améliorer la combustibilité des déchets déterminés (p. ex., un gazéifieur);
- le matériel auxiliaire (p. ex., systèmes de commande, d'eau d'alimentation et de condensat).

Respect des lois, des règlements administratifs et des règlements en matière d'environnement

L'EEA de 2023 propose de remplacer les règles de conformité environnementale existantes qui doivent être respectées pour que les biens tombent dans les catégories 43.1 et 43.2 par une règle similaire qui interdirait l'admissibilité seulement en cas de non-conformité environnementale importante. Ces règles s'appliqueraient aux biens des catégories 43.1 et 43.2, ainsi qu'aux biens qui sont admissibles aux CII dans les technologies propres et l'électricité propre.

Date d'entrée en vigueur

L'expansion de la biomasse serait accessible comme suit :

- CII dans les technologies propres : bien qui est acquis et est prêt à être mis en service à

compter de la date de publication de l'EEA de 2023 (soit le 21 novembre 2023) lorsqu'il n'a pas été utilisé à une fin quelconque avant son acquisition;

- CII dans l'électricité propre : à compter de la date du budget de 2024 pour les projets dont la construction n'était pas amorcée avant le 28 mars 2023.

Si vous avez des questions ou que vous souhaitez une analyse supplémentaire sur le projet de loi C-59 et les mesures fiscales relatives à l'énergie propre, veuillez communiquer avec un membre de notre groupe national de droit fiscal.