



Taxes indirectes canadiennes

Propositions importantes concernant la TPS/TVH ayant une incidence sur les entités de placements – ce qu’il faut savoir

15 octobre 2018

L’année qui vient de passer a été plutôt chargée! Tout a commencé le 8 septembre 2017, avec la proposition de nouvelles règles concernant les « sociétés en commandite de placement » (SCP) – un nouveau concept – qui a mené au dépôt, le 27 juin 2018, de propositions visant à modifier les règles encadrant les sociétés de portefeuille dans la *Loi sur la taxe d’accise* (LTA) (mieux connues comme les « règles de l’article 186 »). Ce bulletin spécial

Personnes-ressources :

Doug Myrden

Leader national, Taxes indirectes
Tél. : 416-601-6197

Québec

Michel Lagrange

Tél. : 514-393-7124

Est du Canada

Michael Matthews

Tél. : 613-751-5310

Toronto

Danny Cisterna

Tél. : 416-601-6362

résume ces propositions et leur impact sur les structures concernées, y compris les principales dates à prendre en considération.¹

Ouest du Canada
Andrew Azmudeh
Tél. : 587-293-3258

Sociétés en commandite de placement

Le 8 septembre 2017, le ministère des Finances a publié des propositions législatives et réglementaires portant sur l'application de la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH) aux SCP (les propositions sur les SCP). Le budget fédéral déposé le 27 février 2018 et l'Avis de motion de voies et de moyens connexe visant à modifier la LTA ont confirmé l'intention du gouvernement de mettre en œuvre ces propositions.²

Janice Roper
Tél. : 604-640-3353

Liens connexes :
[Taxes indirectes canadiennes – Archives](#)

[Services de fiscalité de Deloitte](#)

Les propositions sur les SCP ont deux incidences importantes sur les SCP :

1. Faire en sorte que la TPS/TVH s'applique aux distributions effectuées par des SCP à un commandité, ainsi qu'à la rémunération des services de gestion et d'administration rendus par un commandité, même si le commandité offre ces services dans le cadre de son rôle à titre d'associé.
2. Élargir l'application de la TPS/TVH dans le cas des « institutions financières désignées » (IFD) et des « institutions financières désignées particulières » (IFDP), de façon à inclure les SCP.

Ces propositions visent à faire en sorte que les SCP soient traitées de la même façon que d'autres structures d'investissement, notamment les fonds communs de placement et les fonds réservés, qui paient déjà de la TPS/TVH sur les services de gestion et d'administration qui leur sont rendus et sont considérées comme des IFDP quand leurs investisseurs/titulaires de police résident dans plus d'une province, dont l'une applique la TVH.

Pour résumer, les propositions affectent les SCP des façons suivantes :

- a. La TPS/TVH s'appliquera à la juste valeur marchande des services de gestion et d'administration rendus par les commandités des SCP.
- b. Les SCP seront considérées comme des « institutions financières » aux fins de la TPS/TVH.
- c. Les SCP pourraient être considérées comme des IFDP et, à ce titre, être tenues d'adopter la méthode d'attribution spéciale (MAS) pour déterminer leurs obligations dans le cas de la composante provinciale de la TVH.

Qu'est-ce qu'une SCP?

Les propositions définissent une SCP comme suit :

« Société en commandite dont le principal objet consiste à investir des

¹ Ces propositions n'ont pas encore été adoptées au moment de la rédaction du présent bulletin.

² Voir également l'Avis 308 de l'Agence du revenu du Canada, « La TPS/TVH et les sociétés en commandite de placement », juillet 2018 (Avis 308). Conformément à l'entente intégrée globale de coordination fiscale entre le Canada et le Québec, le Québec a harmonisé ses règles en fonction des dispositions finalisées. Voir le Bulletin d'information 2018-3, 28 mai 2018, *Harmonisation à une mesure annoncée dans le budget du 27 février 2018 en matière de taxes de vente*.

fonds dans des biens qui sont principalement des effets financiers et à l'égard de laquelle l'un des énoncés ci-après se vérifie :

a) la société en commandite est présentée comme un fonds spéculatif, une société en commandite de placement, un fonds commun de placement, un fonds de capital-investissement, un fonds de capital-risque ou un autre mécanisme de placement collectif similaire ou fait partie d'un mécanisme ou d'une structure qui est ainsi présentée;

b) la valeur totale des participations dans la société en commandite détenues par des institutions financières désignées correspond à 50 % ou plus de la valeur totale des participations dans la société en commandite. »³

La définition d'une SCP entre en vigueur le 8 septembre 2017.

Il y a certains points à considérer dans cette définition, notamment la référence, dans le préambule, au principal⁴ objet de la société en commandite. La question de savoir si le principal objet d'une SCP consiste à investir des fonds dans des effets financiers dépendra généralement des intentions et des activités principales de la SCP. Les activités menées par la société en commandite, l'objet défini dans la convention de société écrite ou tout autre document juridique et public, tel qu'un prospectus, peuvent aider à déterminer le principal objet.

De plus, en ce qui concerne le terme « présentée » de l'alinéa a) de la définition, le comportement réel des commanditaires, des commandités ou d'autres parties est déterminant, à l'instar du contenu de tout document juridique ou public (p. ex., les contrats de société et les prospectus). En ce qui concerne le terme « autre véhicule de placement collectif similaire », on suppose que la règle *ejusdem generis* limiterait la définition d'une SCP aux entités similaires à un fonds commun de placement, à un fonds spéculatif, à un fonds de capital-risque et à un fonds de capital-investissement.

Enfin, une société en commandite dont le principal objet consiste à investir dans des biens qui ne sont pas principalement des instruments financiers ne sera pas une SCP. Par exemple, une société en commandite qui investit principalement et directement dans l'immobilier n'est pas une SCP. Il faut cependant tenir compte des structures de société de personnes à plusieurs

³ D'autres définitions sont pertinentes pour comprendre ces propositions : « effet financier » est défini au paragraphe 123(1) de la LTA et englobe, entre autres, les « titres de participation » et les « titres de créance » (tous deux définis dans la LTA), et les participations dans les sociétés en commandite. « Institution financière désignée » est définie aux paragraphes 123(1) et 149(1) de la LTA, et englobe notamment les « banques », les « assureurs », les « fonds réservés » et les « régimes de placement » (tous définis dans la LTA). « Régime de placement » est défini au paragraphe 149(5) de la LTA et englobe, entre autres, les régimes de pension agréés, les fiducies de fonds mutuels, les fiducies d'investissement à participation unitaire, les sociétés de placement, les sociétés de placement hypothécaire et les sociétés de placement à capital variable, tels qu'ils sont définis par la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) (LIR). Ce paragraphe définit également les personnes morales exonérées d'impôt en vertu de la LIR par l'effet de l'alinéa 149(1)o.1) ou o.2) de cette loi (p. ex., les régimes de pension exonérés).

⁴ En général, le sens du terme « principal » est interprété comme signifiant plus de 50 %.

paliers dans lesquelles une société en commandite « parente » investissant dans une autre société en commandite pourrait, dans les faits, être une SCP.⁵

Services de gestion et d'administration rendus par le commandité

Application de la TPS/TVH avant les propositions

En principe, la TPS/TVH ne s'appliquait pas aux services de gestion et d'administration rendus par un commandité d'une SCP, conformément au paragraphe 272.1(1) de la LTA, qui stipule que tout acte accompli par une personne à titre d'associé d'une société de personnes est réputé avoir été accompli par celle-ci dans le cadre de ses activités. Plus précisément, les services de gestion et d'administration rendus par un commandité d'une SCP n'étaient pas considérés comme constituant une fourniture, et n'étaient donc pas assujettis à la TPS/TVH. Cette disposition était avantageuse pour la plupart des SCP, qui ne pouvaient pas récupérer la TPS/TVH.

Sur la seule base de l'application du paragraphe 272.1(1), les SCP se trouvaient dans une situation unique par rapport aux autres « régimes de placement » tels que les fonds communs de placement, les fonds réservés et les régimes de pension, qui payaient la TPS/TVH sur les services de gestion et d'administration.

Application de la TPS/TVH en vertu des propositions

Le nouveau paragraphe 272.1(8) proposé pour la LTA remplacera le paragraphe 272.1(1). Ce nouveau paragraphe stipule que dans le cas où un commandité d'une SCP rend un service de gestion ou d'administration à la SCP, le service est réputé ne pas être un acte accompli par le commandité à titre d'associé de la SCP. Le nouvel alinéa 272.1(8)b stipule également que la fourniture par le commandité à la SCP qui comprend le service est réputée avoir été effectuée par le commandité en dehors du cadre des activités de la SCP.

Essentiellement, le nouveau paragraphe 272.1(8) fait en sorte que le paragraphe 272.1(1) ne s'applique plus à la fourniture de services de gestion et d'administration effectuée par son commandité à une SCP.

Le paragraphe 272.1(8) entre en vigueur le 8 septembre 2017, mais s'applique également relativement aux services de gestion ou d'administration qui sont rendus aux termes d'une convention conclue avant cette date si un montant a été, avant cette date, exigé, perçu ou versé au titre de la TPS/TVH relativement à ces services ou relativement à toute fourniture effectuée aux termes de la convention.

Moment du paiement de la TPS/TVH

En vertu de la modification proposée de l'alinéa 272.1(3)b), le moment où la contrepartie des services de gestion et d'administration rendus par le commandité devient due dépendra des modalités de la convention de société ou de la période de déclaration de la TPS/TVH du commandité. En raison de cette règle et du paragraphe 168(1) de la LTA, la TPS/TVH est payable au plus tard au dernier jour de la « période de facturation » (comme l'indique le

⁵ Voir l'Avis 308.

paragraphe 272.1(3)) dans les cas où la convention prévoit des périodes de facturation pour les services.

Exemple : Une convention de société en commandite stipule qu'un montant annuel correspondant à 2 % du capital investi sera payable au commandité par la SCP le premier jour de chaque trimestre (c.-à-d. le 1^{er} janvier, le 1^{er} avril, le 1^{er} juillet et le 1^{er} octobre). Le commandité est inscrit aux fins de la TPS/TVH et produit ses déclarations mensuellement. Selon le nouveau sous-alinéa 272.1(3)b)(i) et le paragraphe 168(1), si le montant dû au commandité pour le trimestre allant du 1^{er} janvier au 31 mars n'est pas payé par la SCP avant le 31 mars, la TPS/TVH sera considérée comme payable au 31 mars. Le cas échéant, le commandité sera tenu de remettre cette TPS/TVH dans sa déclaration de mars, qui doit être produite avant le 30 avril et accompagnée du montant net de taxes exigible. Toutefois, si le commandité se fait payer le montant qui lui est dû le 1^{er} janvier, alors, conformément au paragraphe 168(1) de la LTA, la TPS/TVH sera payable le 1^{er} janvier et devra être remise avec la déclaration de janvier du commandité, que ce dernier doit produire avant la fin du mois suivant.

Dans toute autre situation, la TPS/TVH sera payable au plus tard le dernier jour de la période de déclaration du commandité.

Exemple : Une convention de société en commandite stipule que le commandité a le droit de recevoir en contrepartie des services de gestion et d'administration qu'il rend une rémunération annuelle correspondant à 2 % du capital investi. La convention ne stipule toutefois pas le moment où cette rémunération doit être versée au commandité. Le commandité est inscrit aux fins de la TPS/TVH et produit ses déclarations mensuellement. Selon le nouveau sous-alinéa 272.1(3)b)(ii), le commandité sera réputé avoir effectué une fourniture distincte de ces services pour chacune des périodes de déclaration du commandité, et la contrepartie est réputée être due le dernier jour de chacune des périodes de déclaration. Ainsi, conformément au paragraphe 168(1), la TPS/TVH est réputée être payable au plus tard le dernier jour de la période de déclaration du commandité, à moins que la contrepartie ne soit versée plus tôt. En supposant que ce montant de 2 % est représentatif de la juste valeur marchande (voir la discussion ci-dessous) des services de gestion et d'administration du commandité, ce dernier sera tenu de comptabiliser une TPS/TVQ à hauteur de 1/12 de la rémunération annuelle de 2 % à chacune de ses périodes de déclaration.

Le nouvel alinéa 272.1(3)b) s'applique relativement aux services de gestion ou d'administration qui sont fournis après le 7 septembre 2017, conformément à certaines règles transitoires spéciales. Les règles relatives au moment du paiement sont résumées dans le tableau ci-dessous :

Scénario	Moment où la TPS/TVH est payable
1. Services rendus avant le 8 septembre 2017 et TPS/TVH facturée, perçue et remise avant le 8 septembre 2017.	La date à laquelle la TPS/TVH a été facturée, perçue ou remise, selon la première éventualité.
2. Services rendus avant le 8 septembre 2017, et aucune TPS/TVH facturée, perçue ou remise.	Aucune TPS/TVH à payer, en supposant que le paragraphe 272.1(1) s'applique aux services fournis par le commandité ⁶ .

⁶ Voir l'Avis 308. L'ARC pourrait avoir une interprétation différente de l'application de la TPS/TVH avant le 8 septembre 2017.

3. Services rendus avant le 8 septembre 2017 et TPS/TVH facturée, perçue ou remise après le 8 septembre 2017.	Aucune TPS/TVH à payer, en supposant que le paragraphe 272.1(1) s'applique aux services fournis par le commandité. Le commandité devrait être en mesure d'obtenir un remboursement de la TPS/TVH facturée, perçue ou remise, ou la SCP peut demander à l'ARC un remboursement de la TPS/TVH payée au commandité. ⁷
4. Services rendus le 8 septembre 2017 ou à une date ultérieure, conformément à une convention conclue avant le 8 septembre 2017, et TPS/TVH facturée, perçue ou remise avant le jour du dépôt du budget (c.-à-d. le 27 février 2018).	La date à laquelle la TPS/TVH a été facturée, perçue ou remise, selon la première éventualité, et si le montant de la TPS/TVH facturée, perçue ou remise est inférieur au montant à payer conformément aux propositions (p. ex., la TPS/TVH facturée, perçue ou remise a été déterminée en fonction d'un montant inférieur à la juste valeur marchande des services de gestion et d'administration rendus par le commandité), la différence est réputée payable le jour du budget.
5. Services rendus le 8 septembre 2017 ou à une date ultérieure, conformément à une convention conclue avant le 8 septembre 2017, et aucune TPS/TVH facturée, perçue ou remise avant le jour du dépôt du budget (c.-à-d. le 27 février 2018).	La TPS/TVH est réputée être devenue payable le jour du budget.
6. Services rendus le 8 septembre 2017 ou à une date ultérieure, conformément à une convention conclue le 8 septembre 2017 ou à une date ultérieure.	La TPS/TVH est réputée devenue payable selon les dispositions du nouvel alinéa 272.1(3)b), tel qu'il est décrit ci-dessus.

Valeur sur laquelle la TPS/TVH est payable

En vertu de la modification proposée à l'alinéa 272.1(3)b), les services de gestion ou d'administration sont réputés être rendus pour une contrepartie égale à la **juste valeur marchande** des services.

De quelle façon la juste valeur marchande des services doit-elle être déterminée? Le sous-alinéa proposé 272.1(3)b)(i) stipule que la juste valeur marchande des services fournis par le commandité doit être déterminée comme si le commandité n'était pas un associé de la SCP et n'avait avec elle aucun lien de dépendance. La LTA définit la juste valeur marchande, qui doit être déterminée selon l'acception courante du terme.

Les tribunaux interprètent généralement la juste valeur marchande comme :

le prix le plus élevé que le propriétaire d'un bien peut raisonnablement s'attendre à en tirer s'il le vend de façon normale et dans le cours ordinaire des affaires, le marché n'étant pas soumis à des pressions inhabituelles et étant constitué d'acheteurs disposés à acheter et de vendeurs disposés à vendre, qui n'ont entre eux aucun lien de dépendance et qui ne sont en aucune façon obligés d'acheter ou de vendre.⁸

⁷ Ibid.

⁸ Voir *Succession Henderson c. M.R.N.*, [1973] J.C.F. No. 800 (QL), au paragraphe 20. Voir également l'Énoncé de politique P-165R, dans lequel l'ARC stipule que « la juste valeur marchande représente le prix le plus élevé, exprimé en argent ou en valeur en argent, qui peut être obtenu sur un marché libre et sans restrictions entre des parties bien renseignées, informées et prudentes agissant sans lien de dépendance, aucune des parties n'étant contrainte à transiger. »

En ce qui concerne les services de gestion et d'administration d'un commandité dans une SCP, il est important de comprendre que, dans la plupart des cas, la rémunération à verser au commandité en contrepartie de ces services a été convenue par des parties non liées et n'ayant aucun lien de dépendance avec le commandité. C'est-à-dire que le montant à verser au commandité en contrepartie des services de gestion et d'administration, en vertu des modalités de la convention de société, doit être considéré comme la juste valeur marchande de ces services.

Finalement, les faits et les circonstances propres à chaque situation devront être analysés et évalués aux fins de la détermination de la juste valeur marchande des tâches de gestion et d'administration du commandité.

Exonération pour certaines SCP

En vertu des propositions, le nouveau paragraphe 132(6) considèrera que certaines SCP ne résident pas au Canada, selon les modalités suivantes :

Pour l'application de la présente partie, mais sous réserve du paragraphe (2), une société en commandite de placement est réputée ne pas résider au Canada à un moment donné si, à ce moment, la valeur totale des participations dans la société détenues par ses associés non-résidents (à l'exception des associés visés par règlement) correspond à 95 % ou plus de la valeur totale des participations dans la société.

La notion d'associé visé par règlement aux fins du paragraphe 132(6) est définie à l'article 4.1 proposé du Règlement sur les services financiers et les institutions financières (TPS/TVH), et signifie :

a) l'associé qui est une fiducie non-résidente si la valeur totale des actifs de l'associé sur lesquels une ou plusieurs personnes résidant au Canada ont un droit de bénéficiaire représente plus de 5 % de la valeur totale des actifs de l'associé;

b) l'associé qui est une société en commandite non-résidente si la valeur totale des participations dans l'associé détenues par des personnes résidant au Canada représente plus de 5 % de la valeur totale des participations dans l'associé.

Cette modification proposée entre en vigueur le 8 septembre 2017.

Cette règle s'applique aux SCP qui seraient autrement considérées comme résidentes du Canada (c.-à-d. dont le commandité réside au Canada). Les services de gestion et d'administration rendus par un commandité d'une SCP qui est réputée ne pas résider au Canada en vertu du paragraphe 132(6) peuvent alors être considérés comme des fournitures détaxées, comme les autres services qui seront fournis à la SCP par des tierces parties. La détermination à savoir si la disposition de présomption du paragraphe 132(6) s'applique à la SCP doit être faite « à ce moment », ce qui signifie qu'il faut déterminer la résidence chaque fois que la TPS/TVH devient payable par la SCP.

SCP à titre d'IFD et d'IFDP

En vertu des propositions, les SCP seront incluses dans la définition de « régime de placement » de la LTA, ce qui signifie qu'elles seront considérées comme des IFD pour les années d'imposition qui commencent après 2018. Par conséquent, une SCP peut également être considérée comme une IFDP et avoir à comptabiliser la TVH selon la MAS.

Plus précisément, une SCP qui est une IFDP sera traitée comme un « régime de placement par répartition » aux fins des règles de la MAS. Il convient de souligner que, pour déterminer l'obligation d'une SCP au titre de la composante provinciale de la TVH, la notion d'« établissement stable » ne s'appuie pas sur l'emplacement physique de l'établissement; une SCP est plutôt réputée avoir un établissement stable dans une province où :

1. elle est autorisée, par les lois fédérales ou provinciales, à vendre ou à distribuer ses unités; ou
2. une personne résidant dans la province donnée détient une ou plusieurs de ses unités.

Cette même règle s'applique actuellement à la plupart des fonds communs de placement, des fonds réservés et d'autres régimes de placement désignés comme des régimes de placement par répartition.

Essentiellement, si une SCP est une IFDP, cela signifie que son obligation au titre de la TVH dépend du lieu de résidence de ses associés et de leur participation relative dans les biens de la SCP. Les SCP pourraient ainsi avoir à payer plus ou moins de TVH qu'en vertu des règles actuelles.

Tel qu'il est indiqué ci-dessus, l'inclusion d'une SCP dans les IFD s'applique pour les années d'imposition de la SCP qui commencent après 2018. Une SCP peut toutefois choisir d'être considérée comme une IFD pour appliquer les règles qui s'y rattachent à une année d'imposition qui commence en 2018 (notamment pour tirer avantage d'une désignation à titre d'IFDP). Ce choix doit être fait dans un document établi en la forme déterminée (formulaire prescrit) par le ministre du Revenu national et contenant les renseignements qu'il détermine, et serait présenté au ministre, selon les modalités qu'il détermine, au plus tard à la date qui suit de 60 jours la date de sanction de la législation donnant effet à cette disposition ou à toute date postérieure fixée par lui.⁹

Une SCP pourrait envisager de faire ce choix si le taux effectif de la TPS/TVH combinées qui en découle est inférieur au montant payé au titre de la TPS/TVH sur les coûts des intrants taxables en fonction des règles qui s'appliquent à leur lieu de fourniture par défaut. Considérons, par exemple, une SCP qui est considérée résider en Ontario (car le commandité réside en Ontario) et dont les coûts des intrants taxables sont assujettis à la TVH de 13 %. Si cette SCP est détenue à 50 % par des associés de l'Alberta et à 50 % par des associés de l'Ontario, elle

⁹ Aucune forme déterminée n'est actuellement disponible. Dans les conditions actuelles, une SCP peut faire part de son choix par écrit à l'ARC, en fournissant certains renseignements décrits dans l'Avis 308 de l'ARC.

pourrait faire ce choix et réduire ses coûts de TVH de 4 % pour les établir à 9 % (50 % x 13 % + 50 % x 5 %).

Éléments à prendre en considération par les SCP et leurs commandités

Les propositions concernant les SCP s'accompagnent naturellement de nouvelles obligations et considérations pour les SCP, leurs commandités et, bien entendu, les commanditaires, dont certaines sont indiquées ci-dessous :

- D'importantes exigences de conformité (p. ex., les déclarations des IFDP) et tâches d'administration connexes (p. ex., déterminer le pourcentage de répartition entre les provinces aux fins de la MAS, vérifier les exigences concernant les commanditaires afin de déterminer correctement le pourcentage d'attribution provincial, etc.) pourraient s'ajouter. Si une SCP ne choisit pas d'être considérée comme une IFD dès 2018, la SCP qui est une IFDP devra, pour 2019, déterminer son pourcentage de répartition entre les provinces au 30 septembre 2018. La SCP qui est une IFDP qui souhaite connaître son pourcentage de répartition entre les provinces au 30 septembre 2018 devra faire une demande semblable par écrit à ses commanditaires. Cette information doit être obtenue d'ici le 15 octobre 2018, en vertu des règles concernant les IFDP. Le pourcentage de répartition entre les provinces au 30 septembre 2018 sera utilisé en 2019 afin de déterminer le montant dont la SCP est redevable au titre de la composante provinciale de la TVH. Un processus semblable devra être mis en œuvre pour les années subséquentes.
- Les SCP doivent déterminer s'il leur est avantageux de choisir d'être considérées comme des IFD (et donc des IFDP) dès 2018 afin de réduire la TPS/TVH sur les coûts de leurs intrants taxables, y compris ceux à l'égard des tâches de gestion et d'administration du commandité.
- Un commandité qui n'est pas inscrit devra s'inscrire et pourrait être tenu de déclarer la TPS/TVH qui est devenue payable le 27 février 2018 et pour les périodes ultérieures. Puisque les propositions n'ont pas encore été officiellement adoptées à l'heure actuelle, seuls les intérêts peuvent être cotisés sur les déclarations et les remises de TPS/TVH en retard qui auraient dû être remises à l'égard des tâches de gestion et d'administration du commandité (c.-à-d. les pénalités ne doivent pas être cotisées).
- Il pourrait y avoir des occasions de procéder à des restructurations ou d'établir de nouvelles structures pour tirer parti de la règle permettant l'exonération des SCP considérées comme non-résidentes.
- À titre d'IFD, les SCP pourraient avoir le droit de récupérer un certain montant de la TPS/TVH si elles offrent des « services financiers » à des personnes non-résidentes (p. ex., à leurs entités émettrices ou à leurs associés).

Sociétés de portefeuille

Le 27 juillet 2018, le ministère des Finances a déposé des propositions (les modifications proposées) ainsi qu'un document de consultation

concernant les règles en matière de TPS/TVH visant les sociétés de portefeuille.

Les modifications proposées et le document de consultation ont tous deux une incidence sur les règles de l'article 186 de la LTA, qui établit des allègements pour les sociétés de portefeuille. Sous réserve de certaines conditions, l'article 186 permet à une société (désignée comme une « personne morale mère » de demander un crédit de taxe sur les intrants à l'égard de la TPS/TVH payée sur des biens ou des services acquis ou importés pour consommation ou utilisation par la personne morale mère relativement à des actions de personnes morales liées¹⁰ ou à des créances contre ces personnes morales liées.

Modifications proposées

La partie la plus importante des modifications proposées (les choses sérieuses) est celle qui donne des « précisions quant à l'application de la règle déterminative énoncée dans le paragraphe ». Par conséquent, le nouveau paragraphe 186(1) n'appliquera plus le « critère de l'objet » (caractère raisonnable) ni le « critère de la personne liée » en vigueur actuellement.

Le paragraphe 186(1) est modifié pour s'appliquer à l'acquisition, à l'importation ou au transfert, dans une province participante, d'un bien ou d'un service donné par une personne morale mère à un moment donné si toutes les conditions suivantes sont remplies à ce moment :

- la personne morale mère est un inscrit et elle est une personne morale qui réside au Canada;
- une personne morale donnée (c.-à-d. la filiale) est une « personne morale exploitante » de la personne morale mère¹¹;
- le paragraphe 186(2) modifié ne s'applique pas à l'acquisition, à l'importation ou au transfert du bien ou du service donné.

Si ces conditions sont remplies, le paragraphe 186(1) modifié prévoit que la personne morale mère est réputée, aux fins du calcul de son crédit de taxe sur les intrants, avoir acquis ou importé le bien ou le service donné, ou l'avoir transféré dans la province participante, selon le cas, pour utilisation dans le cadre des activités commerciales¹² de la

¹⁰ Telles que définies dans les paragraphes 251(2) à (6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada).

¹¹ Conformément à la nouvelle définition fournie dans le paragraphe proposé 186(0.1) : « Pour l'application du présent article, une personne morale donnée est, à un moment donné, une personne morale exploitante d'une autre personne morale si, à ce moment, la personne morale donnée est liée à l'autre personne morale et la totalité, ou presque, des biens de la personne morale donnée sont des biens qu'elle a fabriqués, produits, acquis ou importés la dernière fois pour consommation, utilisation ou fourniture par celle-ci exclusivement dans le cadre de ses activités commerciales ».

¹² Selon le paragraphe 123(1) de la LTA, constituent des « activités commerciales » exercées par une personne :

- a) l'exploitation d'une entreprise (à l'exception d'une entreprise exploitée sans attente raisonnable de profit par un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des particuliers), sauf dans la mesure où l'entreprise comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées;
- b) les projets à risque et les affaires de caractère commercial (à l'exception de quelque projet ou affaire qu'entreprend, sans attente raisonnable de profit, un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des

personne morale mère, mais seulement dans la mesure où les alinéas 186(1)a), b) ou c) décrivent l'acquisition, l'importation ou le transfert.

Alinéa 186(1)a)

Le nouvel alinéa 186(1)a) s'applique dans les cas où la personne morale mère acquiert ou importe le bien ou le service donné, ou le transfère dans la province participante, pour l'une ou l'autre des fins suivantes :

1. la personne morale mère vend ou dispose de toute autre façon, achète ou obtient de toute autre façon, ou détient des actions du capital-actions ou des dettes de la personne morale donnée;
2. la personne morale donnée rachète, émet ou convertit ou modifie de toute autre façon des actions de son capital-actions ou ses dettes.

Alinéa 186(1)b)

Le nouvel alinéa 186(1)b) s'applique dans les cas où la personne morale mère acquiert ou importe le bien ou le service donné, ou le transfère dans une province participante, et où les conditions suivantes sont remplies :

1. l'acquisition, l'importation ou le transfert dans la province participante par la personne morale mère est dans le but d'émettre ou de vendre des actions du capital-actions, ou des dettes, de la personne morale mère;
2. la personne morale mère transfère à la personne morale donnée les produits de l'émission ou de la vente soit par le prêt d'argent à la personne morale donnée, soit par l'achat ou l'obtention de toute autre façon des actions du capital-actions de la personne morale donnée, ou de ses dettes;
3. ces produits sont destinés à être utilisés par la personne morale donnée exclusivement dans le cadre de ses activités commerciales.

Exemple tiré des notes explicatives des modifications proposées :

Par exemple, considérez le cas où une personne morale mère acquiert des services juridiques dans le but d'émettre des obligations, lesquelles génèrent un produit de 1 000 000 \$ pour la personne morale mère. Cette dernière transfère ensuite 800 000 \$ de ce produit à une personne morale exploitante de la personne morale mère au moyen de l'achat d'actions ordinaires de la personne morale exploitante. De ce transfert, 750 000 \$ des 800 000 \$ sont destinés à être utilisés par la personne morale exploitante pour acheter de l'équipement utilisé exclusivement dans le cadre de ses activités commerciales, et les 50 000 \$ qui restent sont investis dans des titres du marché monétaire.

Dans ce cas, pour les fins de la demande de crédit de taxe sur les intrants par la personne morale mère relativement aux services juridiques, l'alinéa 186(1)b) s'appliquerait pour réputer la mesure dans laquelle l'utilisation des services juridiques dans les activités commerciales de la personne morale mère être à 75 %. Il faudrait, pour ce faire, que toutes les conditions du paragraphe 186(1) soient remplies.

particuliers), sauf dans la mesure où le projet ou l'affaire comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées;

c) la réalisation de fournitures, sauf des fournitures exonérées, d'immeubles appartenant à la personne, y compris les actes qu'elle accomplit dans le cadre ou à l'occasion des fournitures.

Alinéa 186(1)c)

Le nouvel alinéa 186(1)c) impose un critère relatif aux biens à la personne morale mère pour les biens et services acquis, importés ou transférés dans la province participante. Ce critère relatif aux biens est rempli si la totalité ou la presque totalité (c.-à-d. 90 % ou plus) des biens de la personne morale mère comprend des actions du capital-actions de personnes morales exploitantes de la personne morale mère, des dettes de personnes morales exploitantes de la personne morale mère ou une combinaison de telles actions ou dettes.

Si la personne morale mère satisfait au critère relatif aux biens, elle peut demander des crédits de taxe sur les intrants, à condition qu'elle acquière ou importe le bien ou le service donné, ou le transfère dans une province participante, dans le but d'exercer, de pratiquer ou de mener une activité de la personne morale mère, sauf les activités décrites aux sous-alinéas 186(1)c)(i) ou (ii), conformément à ce qui suit :

- Le sous-alinéa 186(1)c)(i) prévoit que si une personne morale mère utilise le bien ou le service acquis pour une activité qui vise principalement des actions du capital-actions ou des dettes d'une personne qui n'est ni la personne morale mère ni une personne morale exploitante de la personne morale mère, elle ne peut pas demander des crédits de taxe sur les intrants.
- Le sous-alinéa 186(1)c)(ii) décrit une activité que la personne morale mère exerce, pratique ou mène dans le cadre de la réalisation d'une fourniture exonérée, à moins que l'activité constitue un service financier énuméré dans les divisions 186(1)c)(ii)(A) à (E), à savoir :
 - (A) le prêt ou l'emprunt d'actions du capital-actions, ou de dettes, d'une personne morale exploitante de la personne morale mère;
 - (B) l'émission, l'octroi, l'attribution, l'acceptation, l'endossement, le renouvellement, le traitement, la modification, le transfert de propriété ou le remboursement d'actions du capital-actions, ou de dettes, de la personne morale mère ou d'une société exploitante de cette dernière;
 - (C) l'offre, la modification, la remise ou la réception d'une garantie, d'une acceptation ou d'une indemnité visant des actions du capital-actions, ou des dettes, de la personne morale mère ou d'une personne morale exploitante de cette dernière;
 - (D) le paiement ou la réception d'argent à titre de dividendes, sauf les ristournes, d'intérêts, de principal ou d'avantages, ou tout paiement ou réception d'argent semblable, relativement à des actions du capital-actions, ou des dettes, de la personne morale mère ou d'une personne morale exploitante de cette dernière;
 - (E) la souscription d'actions du capital-actions, ou de dettes, d'une personne morale exploitante de la personne morale mère.

Exemple tiré des notes explicatives des modifications proposées :

Par exemple, considérez une personne morale mère qui satisfait au critère des biens et qui achète un ordinateur qui servira dans une proportion de 80 % pour réaliser des fournitures exonérées d'habitations et de 20 % pour payer des dividendes à ses actionnaires. Dans ce cas, selon l'alinéa 186(1)c), l'ordinateur serait réputé avoir été utilisé dans le cadre

d'activités commerciales de la personne morale mère dans une proportion de 20 %. Cette proportion représente la mesure selon laquelle l'ordinateur est acquis pour servir à payer des dividendes et aucune des exclusions prévues aux sous-alinéas 186(1)c)(i) et (ii) ne s'applique à cette utilisation. Cependant, selon l'alinéa 186(1)c), l'ordinateur ne serait pas réputé avoir été acquis pour utilisation dans le cadre d'activités commerciales de la personne morale mère dans la proportion restante de 80 %, puisqu'il sert à réaliser des fournitures exonérées d'habitations, cette utilisation étant exclue en vertu du sous-alinéa 186(1)c)(ii).

Les modifications proposées s'appliquent à l'acquisition, à l'importation ou au transfert dans une province participante de biens ou de services **après** la date de publication (c.-à-d. le 27 juillet 2018).

Le document de consultation

Le document de consultation publié le 27 juillet 2018 par le ministère des Finances traite de deux propositions de modifications additionnelles à l'article 186.

Proposition de passer de la notion de « personnes liées » à celle de « personnes étroitement liées »

La première question sur laquelle le ministère des Finances sollicite des commentaires concerne le statut de la relation entre la personne morale mère et la personne morale exploitante. En vertu des règles actuelles et des modifications proposées, une personne morale mère doit être liée à la personne morale exploitante plutôt qu'« étroitement liée »¹³. Le ministère des Finances indique dans le document de consultation que l'application de la notion de personne liée plutôt que de celle de personne étroitement liée peut entraîner des résultats de politiques inappropriés dans certaines circonstances. Par exemple, une personne morale mère ayant 51 % des actions d'une personne morale exploitante pourrait réclamer des crédits de taxe sur les intrants relativement à son investissement dans la personne morale exploitante, même si les autres investisseurs dans la personne morale n'avaient pas droit à ces crédits de taxe; dans cette situation, contrairement aux règles d'allègement mentionnées ci-dessus, les deux personnes morales ne sont pas intégrées au point de ne constituer en fait qu'une seule entité.

Étendre l'application de l'article 186 aux sociétés de personnes et aux fiducies

Le ministère des Finances sollicite également des commentaires sur la question de savoir si les règles de l'article 186 qui, à l'heure actuelle, ne s'appliquent qu'aux personnes morales, devraient être étendues aux sociétés de personnes et aux fiducies.

Éléments à prendre en considération en lien avec les modifications proposées et le document de consultation

Les modifications proposées semblent restreindre la portée de l'application de l'article 186 par rapport à la règle actuelle. C'est notamment le cas en ce qui concerne l'alinéa 186(1)c) proposé en raison de la notion de propriété imposée à la personne morale mère. Il est curieux que le ministère des Finances ait

¹³ Conformément à l'article 128 de la LTA. Cette notion nécessite généralement la propriété d'au moins 90 % de la valeur et du nombre des actions, émises et en circulation et comportant plein droit de vote en toutes circonstances de l'autre personne morale.

choisi d'appliquer une approche qui s'apparente à un « tout ou rien » plutôt qu'une approche graduée (« dans la mesure où ») en ce qui concerne la notion de propriété. À ce titre, les sociétés de portefeuille qui tirent actuellement parti des règles existantes de l'article 186 devraient évaluer l'impact des modifications proposées qui, une fois adoptées, prendront effet le 27 juillet 2018. Il faut se demander s'il y a une incidence sur la capacité de demander des crédits de taxe sur les intrants à compter du 27 juillet 2018. Le cas échéant, les contribuables pourraient envisager de ne pas se prévaloir de ces crédits tant que les modifications (qui font l'objet d'une consultation) ne sont pas entrées en vigueur et que leur incidence sur les crédits de taxe sur les intrants qui peuvent être réclamés n'est pas clairement définie.

En ce qui concerne le document de consultation :

- Il ne fait aucun doute que le ministère des Finances recevra des commentaires à l'égard des propositions, en particulier au sujet du passage à la notion de « personnes étroitement liées ». On peut supposer que lorsque la loi a été initialement rédigée en 1990, tout juste avant l'entrée en vigueur de la TPS, ses rédacteurs ont sciemment choisi la notion de personnes liées. Peut-être ont-ils jugé nécessaire que le test de démarcation claire porte sur le contrôle (les personnes liées) qui reflète la capacité des personnes morales mères à exercer leur autorité et à prendre des décisions pour les personnes morales exploitantes sur lesquelles elles ont le contrôle. Cela semble être un résultat raisonnable de la politique, dans l'optique où la politique générale idéale concernant les taxes sur la valeur ajoutée telles que la TPS/TVH vise à éviter d'emprisonner la TVA dans des interactions interentreprises (« B2B »), surtout lorsqu'elles n'impliquent pas de placements passifs. Si les propositions survivent au processus de consultation, bon nombre de sociétés de portefeuille ne seront alors plus en mesure de demander des crédits de taxes sur les intrants liés à leurs placements dans des personnes morales exploitantes.
- Il existe un grand nombre de structures complexes et moins complexes qui ont recours à des sociétés de personnes et à des fiducies pour exercer des activités commerciales. La possibilité d'étendre la règle encadrant les sociétés de portefeuille à ces autres structures est accueillie favorablement.

Les parties intéressées ont été invitées à soumettre des commentaires au ministère des Finances sur les modifications proposées et sur les propositions dans le document de consultation. La date d'échéance pour les commentaires sur les modifications proposées était le 10 septembre 2018. La date d'échéance pour les commentaires sur le document de consultation était le 28 septembre 2018.

Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.
La Tour Deloitte
1190, avenue des Canadiens-de-Montréal, bureau 500
Montréal, Québec H3B 0M7
Canada

Ce document est publié par Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l. à l'intention des clients et des amis du Cabinet, et ne doit pas remplacer les conseils judiciaires d'un professionnel. Aucune mesure ne devrait être prise sans avoir consulté préalablement un spécialiste. Vous utilisez le présent document à vos propres risques.

Deloitte offre des services dans les domaines de l'audit et de la certification, de la consultation, des conseils financiers, des conseils en gestion des risques, de la fiscalité et d'autres services connexes à de nombreuses sociétés ouvertes et fermées dans de nombreux secteurs. Deloitte sert quatre entreprises sur cinq du palmarès Fortune Global 500^{MD} par l'intermédiaire de son réseau mondial de cabinets membres dans plus de 150 pays et territoires, qui offre les compétences de renommée mondiale, le savoir et les services dont les clients ont besoin pour surmonter les défis d'entreprise les plus complexes. Pour en apprendre davantage sur la façon dont les quelque 264 000 professionnels de Deloitte ont une influence marquante – y compris les 9 400 professionnels au Canada – suivez-nous sur LinkedIn, Twitter ou Facebook.

Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l., société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois de l'Ontario, est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu Limited. Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour obtenir une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses cabinets membres, voir www.deloitte.com/ca/apropos.

Veuillez prendre note que Deloitte peut fournir sur demande des formats accessibles et des aides à la communication.

© Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l. et ses sociétés affiliées.

Pour vous désabonner de cette liste d'envoi, veuillez répondre à ce courriel avec la mention « Désabonner » comme objet.