

BUDGET 2021 : LE GOUVERNEMENT CIBLE LES DISPOSITIFS HYBRIDES

Publié le 12 mai, 2021

Catégories: [Perspectives](#), [Publications](#)

Le 19 avril 2021, la ministre fédérale des Finances, Chrystia Freeland, a présenté le premier budget du gouvernement libéral en deux ans.

Une des grandes mesures fiscales du budget de 2021 est de continuer de donner suite aux recommandations formulées par l'Organisation de coopération et de développement économiques (l'« **OCDE** ») dans le cadre de son projet sur « l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires » (le « **projet BEPS** »).

En 2015, dans le cadre du projet BEPS, 15 actions distinctes ont été publiées par l'OCDE dans le but d'encourager la réforme coordonnée des règles fiscales internationales. Depuis 2015, le gouvernement canadien a cherché à mettre en œuvre plusieurs des actions proposées.

Dans le budget de 2021, le gouvernement propose d'introduire des mesures visant à remédier aux iniquités fiscales perçues qui découlent de certains « dispositifs hybrides » relevés dans le cadre du projet BEPS. Le gouvernement s'est dit préoccupé par le fait que les multinationales puissent tirer parti des « asymétries » qui existent au pays et à l'étranger dans le traitement fiscal des entités commerciales ou des instruments financiers en vue d'obtenir des avantages fiscaux indus.

Projet BEPS – Recommandations relatives aux asymétries hybrides

Le Rapport sur l'Action 2 publié par l'OCDE à l'issue du projet BEPS (le « **Rapport sur les dispositifs hybrides** ») propose des mesures détaillées pour neutraliser les avantages fiscaux pouvant découler des « dispositifs hybrides »^[1]. Le Rapport sur les dispositifs hybrides met principalement l'accent sur deux principaux types de dispositifs hybrides :

- a. **Effets de déduction/non-inclusion (les « effets D/NI »).** Les effets D/NI surviennent lorsqu'une déduction peut être demandée par le payeur d'un paiement transfrontalier dans un pays, alors que le bénéficiaire étranger du paiement n'est pas tenu de l'inclure dans le calcul de son « revenu ordinaire » dans un délai raisonnable^[2];
- b. **Effets de double déduction.** Les effets de double déduction surviennent lorsqu'une déduction fiscale

peut être demandée dans deux pays ou plus relativement à une même dépense.

Le Rapport sur les dispositifs hybrides recommande en outre que les pays prennent des mesures pour lutter contre certaines autres formes d'asymétries hybrides, telles que les « asymétries importées » et les « asymétries impliquant des succursales ».

La possibilité que les asymétries transfrontalières ne puissent pas être neutralisées de façon unilatérale, sans entraîner un risque de double imposition, a été reconnue dans le cadre du projet BEPS. En conséquence, le Rapport sur les dispositifs hybrides indique qu'une intervention coordonnée à l'échelle internationale s'impose pour lutter efficacement contre les asymétries perçues et recommande l'adoption d'un cadre commun à l'égard des modifications législatives requises.

Mesures proposées concernant les dispositifs hybrides

Bien que le gouvernement estime que les règles anti-évitement existantes puissent contrer ce qu'il considère comme des avantages fiscaux indus attribuables à des dispositifs hybrides transfrontaliers, il a laissé entendre que des mesures législatives particulières offriraient une plus grande certitude et que des avantages pourraient être réalisés en adhérant à une approche internationale commune pour lutter contre de tels dispositifs.

Dans le budget de 2021, le gouvernement propose d'apporter des modifications à la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) afin de neutraliser les effets des dispositifs hybrides conformément aux recommandations formulées dans le Rapport sur les dispositifs hybrides.

Le Rapport sur les dispositifs hybrides recommande l'adoption d'un cadre général en ce qui concerne l'ordre d'application pour lutter contre de tels dispositifs. Plus précisément, selon le Rapport, le pays dans lequel se trouve le payeur devrait refuser d'accorder les déductions relatives aux paiements effectués dans le cadre d'un dispositif hybride si ceux-ci entraînent un effet D/NI. Si le pays du payeur ne « neutralise » pas l'asymétrie, le Rapport recommande que le pays du bénéficiaire exige que les paiements en question soient inclus dans le revenu ordinaire du bénéficiaire s'ils produisent un effet D/NI.

Le Rapport sur les dispositifs hybrides suggère que les écarts quant au moment où sont comptabilisés les paiements ne soient pas considérés comme donnant lieu à un effet D/NI, à condition que le contribuable puisse démontrer de façon satisfaisante à l'autorité fiscale compétente que le paiement sera inclus dans le calcul du revenu ordinaire, dans un délai raisonnable.

Conformément au Rapport sur les dispositifs hybrides, le budget de 2021 propose que les paiements effectués par des résidents canadiens dans le cadre de dispositifs hybrides ne soient pas déductibles s'ils (i) donnent droit à des déductions supplémentaires dans un autre pays, ou (ii) ne sont pas inclus dans le calcul du revenu

ordinaire du bénéficiaire étranger.

De même, si un résident canadien reçoit un paiement d'un non-résident dans le cadre d'un dispositif hybride, il ne pourra pas demander une déduction pour ce paiement si le non-résident est autorisé à déduire le montant de ce dernier pour l'application de l'impôt étranger. Le montant du paiement devra plutôt être inclus dans le revenu du résident canadien. Si le paiement représente un dividende pour l'application de l'impôt canadien, il ne pourra généralement pas être déduit lors du calcul du revenu du résident canadien, selon les règles du Canada visant les sociétés étrangères affiliées.

En outre, il est indiqué dans le budget de 2021 que des règles portant sur d'autres scénarios d'asymétries hybrides décrits dans le Rapport sur les dispositifs hybrides, dont les asymétries impliquant des succursales, les asymétries importées et les dispositifs hybrides inversés, pourraient être introduites à une date ultérieure.

Principales considérations en matière d'interprétation

Il est indiqué dans le budget de 2021 que les nouvelles dispositions législatives visant les dispositifs hybrides seront « de nature mécanique » et ne seront pas conditionnelles à un critère d'objet.

Dans la plupart des cas, les règles proposées s'appliqueront uniquement aux paiements effectués entre personnes liées, de même qu'à ceux exécutés entre personnes non liées qui sont conçus pour entraîner une asymétrie.

Échéancier de mise en œuvre

Le budget de 2021 propose que les règles visant à contrer les dispositifs hybrides soient mises en œuvre en deux tranches législatives distinctes.

La première tranche mettra l'accent sur les mesures visant à neutraliser les effets D/NI découlant de paiements effectués dans le cadre de divers instruments financiers. Les mesures législatives proposées dans la première tranche devraient être publiées pour commentaire des parties prenantes plus tard en 2021 et devraient prendre effet à compter du 1^{er} juillet 2022.

Celles proposées dans la deuxième tranche viseront les autres formes de dispositifs hybrides décrites dans le Rapport sur les dispositifs hybrides et devraient être publiées pour commentaire des parties prenantes après 2021. Ces dernières dispositions, si elles sont adoptées, s'appliqueront au plus tôt en 2023.

Considérations pratiques

Le gouvernement s'attend à ce que les règles proposées pour lutter contre les dispositifs hybrides génèrent des revenus fiscaux supplémentaires de 775 millions de dollars au cours des 5 prochaines années.

Les mesures proposées dans le budget de 2021 concernant les dispositifs hybrides démontrent le désir du gouvernement de s'attaquer aux structures hybrides, notamment à certains arrangements multiniveaux et ententes de rachat. Les multinationales devraient examiner leurs accords commerciaux transfrontaliers internes afin de relever les cas où les paiements donnant lieu à une dépense déductible dans un pays donné n'ont pas, corollairement, à être inclus dans le calcul du revenu du bénéficiaire dans un autre pays. En l'absence d'un critère d'objet pour limiter les règles proposées pour contrer les asymétries hybrides, les contribuables devront procéder à une évaluation objective et examiner mécaniquement l'incidence fiscale nette des accords transfrontaliers.

Le budget de 2021 ne contient pas de dispositions législatives précises en lien avec les mesures proposées concernant les asymétries hybrides. Comme les mesures législatives nationales doivent concorder avec les règles fiscales étrangères afin d'éviter la double imposition, il sera intéressant de voir comment les dispositions législatives définitives seront rédigées pour assurer l'harmonisation du traitement fiscal des arrangements au Canada et à l'étranger, en particulier lorsqu'il existe une incertitude quant à l'application appropriée des dispositions fiscales étrangères.

[1] Le Rapport sur les dispositifs hybrides peut être consulté à l'adresse [oecd.org/fr/ctp/neutraliser-les-effets-des-dispositifs-hybrides-action-2-rapport-final-2015-9789264255104-fr.htm](https://www.oecd.org/fr/ctp/neutraliser-les-effets-des-dispositifs-hybrides-action-2-rapport-final-2015-9789264255104-fr.htm).

[2] De façon générale, dans le Rapport sur les dispositifs hybrides, le « revenu ordinaire » s'entend du revenu assujéti à l'impôt, au plein taux d'imposition du bénéficiaire, qui ne fait l'objet d'aucune exonération, exclusion ou déduction ni d'aucun crédit ou autre allègement fiscal comparable.

Par [Michael Friedman](#)

Mise en garde

Le contenu du présent document ne fournit qu'un aperçu du sujet et ne saurait en aucun cas être interprété comme des conseils juridiques. Le lecteur ne doit pas se fonder uniquement sur ce document pour prendre une décision, mais devrait plutôt obtenir des conseils juridiques précis.

© McMillan S.E.N.C.R.L., s.r.l. 2021