

QUESTIONS SUR L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES TOUCHANT L'IMPARTITION ÉCONERGIE



Une bonne compréhension des règles fiscales pourrait se révéler avantageuse pour vos initiatives d'efficacité énergétique.

Depuis plus de 25 ans, le gouvernement du Canada collabore avec l'industrie en vue de promouvoir l'adoption chez celle-ci de pratiques éconergétiques. Dans ce même esprit de collaboration, l'Office de l'efficacité (OEE) de Ressources naturelles Canada (RNCa) a préparé le présent document portant sur des questions fiscales qui pourraient toucher les entreprises qui concluent des marchés de services éconergétiques (MSÉ). *Le document a été préparé uniquement dans le but de donner un aperçu de ces questions et ne doit pas être considéré comme un avis. Les lecteurs devraient consulter leurs conseillers fiscaux pour obtenir des conseils propres au marché qu'ils ont conclu.*

Les taxes s'appliquant aux MSÉ comprennent :

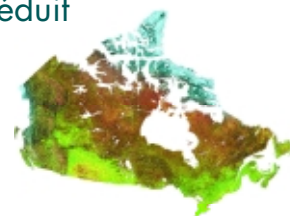
- l'impôt sur le revenu fédéral et provincial;
- l'impôt sur le capital fédéral et provincial;



- la taxe de vente fédérale et provinciale (taxe fédérale : « TPS »; taxe provinciale : « TVP »).

Le présent document s'adresse aux entreprises commerciales qui sont assujetties à l'impôt fédéral et provincial habituel. Bien que les gouvernements, les municipalités, les universités, les établissements d'enseignement et les hôpitaux ainsi que les organismes à but non lucratif concluent souvent des MSÉ, ils ont un statut particulier en vertu des lois fédérales et provinciales sur l'impôt. Le présent document n'aborde donc pas les questions fiscales qui les touchent mais s'adresse aux lecteurs du secteur industriel. Toutefois, certaines parties de la section touchant les questions commerciales non fiscales s'appliquent aux entreprises industrielles.

En améliorant l'efficacité
énergétique, on réduit
les émissions
de gaz à effet
de serre qui
contribuent aux
changements climatiques.



En outre, les renseignements fournis dans le présent document ne portent que sur les questions fiscales visant les utilisateurs de l'équipement employé dans le cadre de MSÉ. Les questions fiscales touchant les fournisseurs ou les prêteurs d'équipement ne sont pas abordées.

Questions liées à l'impôt sur le revenu

Les attributs fiscaux des entreprises qui engagent des dépenses à l'égard de l'efficacité énergétique varient selon les MSÉ conclus. La principale question fiscale abordée touche le montant et le moment des déductions fiscales pour les paiements versés dans le cadre d'un MSÉ.

2 Système de déduction du coût de l'équipement : déduction pour amortissement

Les utilisateurs d'équipement utilisé dans le cadre d'un MSÉ qui décident d'acheter l'équipement en question peuvent habituellement en amortir

le coût initial au moyen d'une méthode appelée déduction pour amortissement (DPA). Cette dernière est l'équivalent du système fiscal canadien de l'amortissement comptable, lequel est une méthode de déduction expressément interdite en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la Loi). Diverses catégories de biens sont définies dans l'annexe II du Règlement découlant de la Loi. Les taux auxquels les biens peuvent être imputés à des fins fiscales figurent dans la Partie XI du Règlement. Certaines provinces ont leurs propres règles de DPA, tandis que d'autres ont recours aux règles fédérales. Même si l'impôt fédéral et provincial est perçu en vertu de diverses lois, les règles de DPA pour calculer le revenu aux fins de l'impôt fédéral et provincial sont habituellement les mêmes. Il existe tout de même des différences dans certains cas; les entreprises devraient donc examiner les règles de DPA fédérales et provinciales avant de conclure un MSÉ.

En vertu de la Loi, les contribuables peuvent déduire au fil des ans le coût d'un bien (par ex., de l'équipement) à divers taux, comme on



Grâce à l'impartition éconergie, la société DuPont Canada Inc. est en mesure d'entreprendre un projet d'amélioration de l'efficacité énergétique de ses activités et de ses installations d'une valeur plus de 23 millions de dollars sans investissement initial ou de prise en charge d'une créance. Une bonne compréhension des règles fiscales a permis à la société d'aller de l'avant avec ce projet d'efficacité énergétique d'envergure sans contracter de dettes. De cette façon, la société DuPont peut maintenir un rendement des capitaux propres intéressant, en remboursant cet investissement au cours des dix prochaines années à même les économies d'énergie réalisées.

l'explique ci-après. De temps à autre, divers stimulants fédéraux et provinciaux permettent de déduire plus rapidement le coût d'un certain équipement, ce qui crée un stimulant fiscal pour l'achat de cet équipement.

Le système de DPA est complexe, mais les principes de base peuvent être résumés assez facilement. Tout l'équipement d'une entreprise qui répond aux mêmes critères aux fins de la DPA est inclus dans une même catégorie. Lorsqu'un contribuable acquiert de l'équipement neuf, il impute le coût de cet équipement à la catégorie appropriée. S'il vend l'équipement ou en dispose d'une manière quelconque, il doit déduire de la catégorie le coût du bien ou les produits de disposition, le montant le moins élevé étant à retenir. Le solde non amorti de la catégorie est appelé la « fraction non amortie du coût en capital » (FNACC). Un contribuable (par ex., une société) peut, s'il le souhaite, déduire de ses revenus un pourcentage prévu par règlement (jusqu'à un montant maximal) de la FNACC de cette catégorie au cours de toute année où il utilise l'équipement en question pour obtenir des recettes. Toutefois, un contribuable ne peut demander la DPA que sur la moitié des acquisitions nettes de la catégorie au cours d'une année. (Cette réduction est appelée la « règle de la demi-année ».) Une fois qu'il a vendu le dernier bien d'une catégorie ou qu'il en a disposé, le contribuable peut demander le reste de la FNACC comme une « perte finale ». Si le montant déduit de la catégorie pour la vente d'un bien (le coût ou les produits de la disposition, le montant le moins élevé étant à retenir) est supérieur à la FNACC de la catégorie, cet excédent est ajouté au revenu comme une récupération de l'amortissement. Si le bien est vendu pour une somme supérieure au coût initial, la différence entre ces deux montants est un gain en capital, dont seulement la moitié est ajoutée aux revenus.

Prenons comme exemple l'équipement entrant dans une catégorie de DPA dont le taux est de 30 p. 100. Un contribuable qui acquiert un bien pour 100 \$ (premier bien de la catégorie) peut déduire 15 \$ pour l'année d'acquisition [$100 \$ \times 30 \text{ p. } 100 \times 1/2$ (en raison de la règle de la demi-année)]. Si le contribuable déduit le plein montant de 15 \$ la première année, la FNACC de la catégorie à la fin de l'année sera de 85 \$. Par conséquent, le contribuable peut déduire jusqu'à 25,50 \$ au cours de l'année suivante (30 p. 100 de 85 \$). Règle générale, un contribuable peut déduire chaque année le montant maximal prévu aux fins de la DPA. S'il désire déduire un montant de 10 \$ seulement au cours de la première année, la FNACC à la fin de l'année sera de 90 \$. Au cours de la deuxième année, il pourra alors déduire un maximum de 27 \$, soit 30 p. 100 de 90 \$.

Il existe de nombreuses catégories de DPA, dont certaines sont très particulières. Il faut donc vérifier dans quelle catégorie de DPA s'inscrit chaque achat. Les taux des diverses catégories varient de 4 à 100 p. 100. Certains types d'équipement – et certains contribuables – ne sont pas nécessairement assujettis à la règle de la demi-année. Dans certains cas, chaque bien fait partie d'une catégorie distincte de sorte que, si le contribuable dispose d'un bien en particulier, il peut déduire à des fins fiscales toute FNACC restante. Par contre, si les produits de la disposition excèdent la FNACC, la récupération est imposable. À cet égard, les déductions d'impôt pour différents types d'équipement varieront considérablement.

Il arrive souvent que les entrepreneurs ne fournissent pas dans un seul document une ventilation détaillée du coût des biens et des services facturés. Dans ce cas, l'acheteur doit examiner attentivement la facture afin de répartir le coût total de la manière appropriée.

Lorsque divers éléments sont groupés dans une seule facture et que la méthode de répartition a des attributs fiscaux pour le vendeur aussi bien que pour l'acheteur, l'Agence des douanes et du revenu du Canada s'attend à ce que ces derniers utilisent la même répartition.

Afin d'illustrer l'importance de la répartition des coûts, prenons l'exemple de travaux d'amélioration éconergétique de 10 millions de dollars d'un bâtiment (voir le tableau 1). Le sous-traitant peut émettre une facture sur laquelle la somme de 10 millions de dollars n'est pas répartie entre les divers éléments vendus. Le taux de la DPA pour un bâtiment, tel qu'on le décrit dans la catégorie 1 de l'annexe II du Règlement en vertu de la Loi, est de 4 p. 100. Cette catégorie inclut également des composants d'un bâtiment, notamment le câblage. La plupart de l'équipement est classé dans la catégorie 8, dont le taux de DPA est de 20 p. 100. Toutefois, si le matériel servant à la récupération de la chaleur utilisé aux fins d'économie d'énergie entre dans la catégorie 43.1, un taux de 30 p. 100 est applicable. Les coûts

d'installation et autres coûts divers des services inscrits à la facture doivent être répartis dans les catégories adéquates.

Il y a une différence considérable entre l'allocation du coût total de 10 millions de dollars à la catégorie « bâtiment », dont le taux de DPA est de 4 p. 100, et la répartition des différents coûts de manière plus favorable afin de bénéficier de meilleurs taux. Si on ne tient pas compte de la règle de la demi-année, les déductions pour une DPA à un taux de 4 p. 100 donne un montant initial de seulement 400 000 \$. Toutefois, si le taux moyen de la répartition réelle s'établit à 21,8 p. 100, la déduction pour la première année s'élèverait à 2 180 000 \$.

Il incombe aux contribuables effectuant les achats, et non aux entrepreneurs, de se tenir à jour sur les changements concernant la DPA. Par conséquent, les contribuables qui concluent des MSÉ doivent veiller aux possibilités de bénéficier d'économies et devraient demander à ce que les coûts inscrits aux factures soient répartis de la manière la plus avantageuse possible.

Par exemple, le coût de 10 millions de dollars peut être ventilé sommairement comme suit :

	TAUX DE DPA	
• Équipement, catégorie 43.1 :	5 000 000 \$	30 %
• Équipement, catégorie 8 :	3 000 000 \$	20 %
• Câblage et autres améliorations au bâtiment, catégorie 1 :	2 000 000 \$	4 %

Tableau 1

Impôt sur le capital provincial et fédéral

Toutes les provinces, à l'exception de l'Alberta, de Terre-Neuve-et-Labrador et de l'Île-du-Prince-Édouard, imposent un impôt sur le capital des sociétés. L'impôt provincial varie de 0,25 à 0,64 p. 100 de l'assiette de l'impôt sur le capital, soit un taux annuel de 2 500 \$ à 6 400 \$ par million de dollars de l'assiette fiscale. En général, il s'agit de déductions minimales pour les petites entreprises. Il est actuellement permis de déduire l'impôt sur le capital provincial du calcul de l'impôt sur le revenu fédéral et provincial.

Le gouvernement du Canada perçoit un impôt sur le capital des grandes sociétés à un taux de 0,225 p. 100, soit un impôt annuel de 2 250 \$ par million de dollars de l'assiette fiscale. L'assiette de l'impôt sur le capital des grandes sociétés est similaire à celle de l'impôt sur le capital prévue par les lois provinciales. Toutefois, les sociétés sont admissibles à une déduction de 10 millions de dollars de l'assiette de l'impôt sur le capital des grandes sociétés, qui doit être répartie entre les sociétés apparentées. Contrairement à l'impôt sur le capital provincial, l'impôt sur le capital des grandes sociétés n'est pas déductible dans le calcul du revenu fédéral

[...] les contribuables qui concluent des MSÉ doivent veiller aux possibilités de bénéficier d'économies et devraient demander que les coûts inscrits aux factures soient répartis de la manière la plus avantageuse possible.

Chaque province détermine sa propre assiette d'impôt sur le capital. Règle générale, toutes les provinces incluent tout le capital-actions, les bénéfices non répartis, les dettes (autres que les comptes créditeurs courants), les réserves non déduites aux fins d'impôt et les excédents. L'assiette de l'impôt sur le capital est habituellement calculée en fonction des chiffres apparaissant à la droite du bilan (sujet à diverses modifications) à la fin de l'exercice financier. Les sociétés peuvent habituellement déduire une certaine portion de la valeur comptable à la fin de l'exercice des actions et de certains titres de créance dans d'autres sociétés comme une « déduction pour placements ».

ou provincial d'une société. Les sociétés paient toutefois une surtaxe fédérale de 1,12 p. 100 sur le revenu imposable. Cette surtaxe peut être portée au crédit de l'impôt sur le capital des grandes sociétés. Les sociétés déclarent cet impôt comme une charge fiscale, alors que l'impôt provincial est déduit comme une dépense dans le calcul du revenu avant déduction de l'impôt.

Les sociétés qui contractent des dettes en vue d'acquérir des biens augmenteront leur passif au bilan et ainsi leur assiette de l'impôt sur le capital. De même, les sociétés qui vendent des investissements prévus dans les déductions pour

placements en vue d'acquérir des biens corporels réduiront ces déductions et augmenteront ainsi leur assiette de l'impôt sur le capital.

Si une société envisage de mettre en œuvre un projet d'envergure, l'augmentation de l'échelon de l'impôt sur le capital pourrait représenter une perte considérable. Dans l'exemple précédent relatif aux travaux de 10 millions de dollars, présumons que le prêt pour financer le projet est amorti sur une période de sept ans à un taux annuel de 7,5 p. 100.

Si le prêt est touché le dernier jour de l'exercice financier, l'impôt sur le capital provincial pourrait s'élever à 128 700 \$ au cours de la période (si l'on tient compte d'un taux d'imposition provincial de 0,3 p. 100 sur le capital). Si la société est assujettie à l'impôt sur le capital des grandes sociétés, ce dernier s'élèverait à 96 400 \$ pour la période. Ces sommes sont considérables.

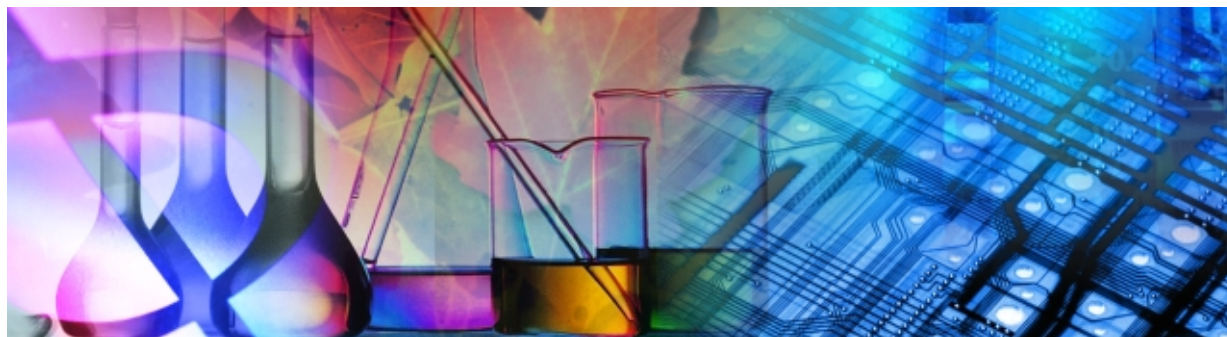
Il est possible de réduire l'impôt sur le capital en choisissant le moment opportun. Par exemple, étant donné que l'impôt sur le capital est perçu sur les soldes de fin d'exercice, un contribuable peut attendre après la fin d'un exercice pour engager des dépenses de sorte que ces dernières n'apparaissent pas au bilan de fin d'exercice. Bien entendu, si le contribuable opte pour cette stratégie, il ne sera pas en mesure de déduire la DPA pour les biens au cours de l'exercice

financier. Le contribuable peut également essayer de rembourser ses dettes juste avant la fin de l'exercice financier afin de réduire le montant sur lequel l'impôt sur le capital est calculé. Dans l'exemple précédent, si la société décide d'attendre juste après la fin de l'exercice financier pour toucher un prêt et rembourse le capital immédiatement avant la fin de l'exercice financier, elle réduira son impôt sur le capital provincial de 30 000 \$ et son impôt sur le capital des grandes sociétés de 22 500 \$.

Une réduction de l'impôt sur le capital entraîne des économies permanentes, comparativement à une DPA accélérée, dont le calendrier d'application est différent. Il est souvent possible d'éviter toute augmentation de l'impôt sur le capital en structurant adéquatement un MSÉ. Dans certains cas, il peut même être possible de le faire sans perdre les écarts temporaires qu'offre la DPA. Ces possibilités sont décrites dans une autre section du présent document.

Taxes de vente provinciales et TPS (« impôt indirect »)

En ce qui concerne l'impôt indirect, il faut tenir compte de la taxe fédérale sur les produits et services (TPS) et de la taxe de vente de chaque province. L'Alberta, les Territoires du Nord-Ouest, le Yukon et le Nunavut sont les seuls territoires



Un juste équilibre dans l'application des règles fiscales peut procurer des avantages considérables.

et la seule province du Canada à ne pas imposer de taxe de vente. Le Québec a la taxe de vente du Québec (TVQ), qui est très similaire à la TPS. La Nouvelle-Écosse, le Nouveau-Brunswick et Terre-Neuve-et-Labrador ont une taxe de vente « harmonisée » (TVH), qui est un sous-ensemble de la TPS fédérale. Les autres provinces ont une taxe de vente provinciale (TVP).

Les taux des TVP varient de 6 à 10 p. 100 et s'appliquent surtout aux biens acquis dans la province et à certains services.

La TPS, qui vise la plupart des biens et des services fournis au Canada, est de 7 p. 100. La TVH représente une harmonisation partielle des taxes de vente provinciales avec la TPS dans les provinces de la Nouvelle-Écosse, du Nouveau-Brunswick et de Terre-Neuve-et-Labrador, résultant en un taux combiné de la TPS et de la TVH de 15 p. 100 qui s'applique aux biens et aux services fournis dans ces provinces. La TVQ, qui est de 7,5 p. 100, vise essentiellement les mêmes biens et services auxquels s'appliquent la TPS et la TVH. Dans la plupart des cas, la TPS, la TVH et la TVQ qu'une entreprise doit verser pour des dépenses engagées dans le cadre d'activités commerciales sont remboursables.

Il importe de tenir compte de l'impôt indirect dans les coûts d'un MSÉ. Cet aspect n'est toutefois pas abordé dans le présent document.



Planification pour le contrôle de l'impôt

Si l'on tient compte de la valeur de rendement de l'argent, le coût après impôt de la possession d'un bien varie inversement au taux auquel le coût du bien est déduit aux fins de l'impôt. Pour une entreprise actuellement imposable, un taux de DPA plus élevé donnera un coût après impôt moins élevé pour l'achat d'un bien. Ainsi, lorsqu'un contribuable envisage d'utiliser un bien favorisant l'économie d'énergie ayant un taux de DPA élevé, il pourrait se révéler avantageux d'acquérir le bien afin de le déduire aux fins d'impôt. Toutefois, si un contribuable constitué en société achète un bien, il augmentera inévitablement son impôt provincial et peut-être aussi son impôt sur le capital des grandes sociétés.

Si un contribuable opte pour un MSÉ qui est structuré à la manière d'un contrat de location-exploitation ou d'une entente touchant la prestation de services (ou une combinaison des deux) plutôt que d'acheter un bien, il est habituellement en mesure de déduire entièrement les paiements versés pour l'utilisation de l'équipement. Étant donné que la plupart des marchés prévoient des versements périodiques égaux, le coût d'une location ou d'un marché de service est habituellement déductible selon des modalités linéaires.

Comme on l'a déjà mentionné, la DPA est calculée selon un amortissement dégressif. Par conséquent, si le taux de la DPA pour l'équipement éconergétique est élevé, la DPA au début de l'année pour l'achat d'équipement peut dépasser les paiements constants pouvant être versés dans le cadre d'une entente de location ou de service. Toutefois, au fil du temps, les déductions constantes pour les versements de location peuvent dépasser les déductions par amortissement dégressif. Les contribuables

doivent effectuer un calcul détaillé pour estimer les valeurs actuelles des déductions afin de déterminer s'il est préférable d'acheter un bien ou de conclure une entente de location ou de service afin de réduire l'impôt. Les sociétés devraient également tenir compte du fait que leur impôt sur le capital augmentera probablement si elles achètent un bien, ce qui n'est pas le cas avec une entente de location ou de service.

Pour certains types de biens dont la DPA est élevée, les contribuables pourraient gagner sur tous les fronts et être en mesure de louer le bien tout en étant considérés comme propriétaires aux fins des règles de la DPA. Cette option est offerte pour les « biens particuliers donnés en location à bail » et doit être une décision unanime du bailleur et du preneur. Un contribuable constitué en société qui choisit cette option peut éviter l'impôt sur le capital visant l'emprunt contracté pour acheter un bien et être tout de même en mesure de bénéficier des taux accélérés de la DPA sur le bien loué.

Les contribuables accusant des pertes devraient également tenir compte d'un autre aspect : les périodes limites de report rétrospectif et prospectif des pertes fiscales. Toutefois, étant donné que la DPA est facultative, la FNACC constitue en fait un réservoir de coûts déductibles pour l'avenir. Les paiements versés en vertu d'un contrat de location-exploitation ou d'un marché de service sont habituellement entièrement déductibles, mais ils doivent être déduits au cours de l'année où ils ont été versés. Ils ne sont pas des déductions

facultatives telles que la DPA. Un contribuable dans cette situation peut s'assurer qu'un MSÉ est une vente aux fins de l'impôt. Contrairement aux paiements versés dans le cadre d'une entente de location ou de service, la DPA fournira au contribuable une plus grande souplesse dans la gestion de son revenu aux fins de l'impôt sans avoir à se préoccuper des périodes limites pour les pertes.



Les paiements effectués en vertu d'un contrat d'achat sont habituellement certains et non éventuels. Cela donne au contribuable un bien immobilisé sur lequel déduire la DPA. Toutefois, l'un des principaux buts du MSÉ est d'obtenir un paiement éventuel. Le coût est seulement engagé si les économies d'énergie prévues sont réalisées.

Comme c'est le cas pour toutes les questions liées à l'impôt, les lecteurs devraient consulter leurs propres conseillers afin de déterminer leur situation.

Engager les Canadiens sur la voie de l'efficacité énergétique à la maison, au travail et sur la route

L'Office de l'efficacité énergétique de Ressources naturelles Canada renforce et élargit l'engagement du Canada envers l'efficacité énergétique afin d'aider à relever les défis posés par les changements climatiques.

