



Alerte en fiscalité canadienne

COVID-19 – Observations sur les directives liées aux problèmes en matière de fiscalité internationale publiées récemment par l'Agence du revenu du Canada

Le 12 juin 2020

La pandémie mondiale de COVID-19 a entraîné des répercussions sans précédent sur les contribuables (particuliers et sociétés) en raison des diverses mesures mises en œuvre par les gouvernements du monde entier en réponse à la crise. Ces mesures vont des restrictions de voyage aux changements opérationnels, qui modifient les interactions des contribuables avec les autorités. Bon nombre de gouvernements, en collaboration avec l'Organisation de coopération et de développement économiques, ont publié des directives à l'intention des contribuables pour les aider à comprendre ce que ces changements impliquent d'un point de vue fiscal.

Personnes-ressources :

Philippe Bélair

Leader, Fiscalité et Services juridiques
Tél. : 514-393-7045

David Mason

Leader national de la politique fiscale
Tél. : 613-751-6685

Shawn Porter

Leader national de la politique fiscale
Tél. : 647-919-2504

L'Agence du revenu du Canada (ARC) a récemment publié des directives pour les contribuables canadiens, mais un certain nombre de questions restent en suspens. Dans le présent document, nous résumons ces directives, mettons en évidence les questions importantes qui sont toujours sans réponse et donnons des suggestions pratiques aux particuliers et aux sociétés qui tentent d'atténuer les risques fiscaux liés à la pandémie.

Généralités

Les directives de l'ARC portent sur les points suivants : i) la résidence fiscale des sociétés et des particuliers, ii) l'entreprise exploitée au Canada/l'établissement stable, iii) le revenu d'emploi transfrontalier, iv) les retards dans le traitement des demandes de dérogation quant aux obligations de retenues visées au Règlement 102 et au Règlement 105, et v) les retards dans le traitement des certificats de conformité selon l'article 116 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les directives de l'ARC sont accessibles [ici](#)¹.

Il semble que la période d'application des directives correspond à la période pendant laquelle les restrictions de voyage sont en vigueur. Les directives, qui ont été publiées le 20 mai 2020, s'appliquent du 16 mars 2020 au 29 juin 2020. L'ARC n'écarte pas la possibilité de prolonger la période d'application, au besoin. L'ARC reconnaît également que les restrictions de voyage pourraient avoir un effet sur certaines questions fiscales après la date où elles sont officiellement levées. Ces situations seront examinées au cas par cas par l'ARC.

Enfin, il faut noter que l'ARC convient que ces directives concernent uniquement les problèmes examinés « jusqu'à présent » et qu'il est clair qu'un certain nombre de points supplémentaires devront être pris en compte à mesure que les effets de la COVID-19 continuent à se manifester.

Résidence fiscale – sociétés

Aux fins de l'impôt canadien, la résidence d'une société est établie en appliquant les règles prévues par la loi, les principes de common law et les dispositions des conventions fiscales. La résidence d'une société sert non seulement à déterminer le territoire qui dispose du droit principal d'imposer les revenus d'une société, mais aussi à déterminer l'assujettissement à l'impôt des dividendes versés par cette société à une société actionnaire canadienne en vertu des règles canadiennes concernant les sociétés étrangères affiliées.

La résidence d'une société constituée en vertu de lois étrangères est déterminée en fonction de son « centre de gestion et de contrôle » selon les principes de common law, ou bien le « siège de direction effective » selon la plupart des conventions fiscales. Les directives de l'ARC n'abordent expressément que le deuxième concept et suggèrent que la résidence pour les entités établies dans un pays avec lequel le Canada n'a signé aucune convention (c.-à-d. en vertu des principes de common law) continuera d'être établie au cas par cas. En ce qui concerne l'endroit où la gestion des affaires de la société a effectivement lieu, l'ARC précise que l'un des principaux critères de résidence est le pays dans lequel les administrateurs d'une société se

Atlantique

Katie Rogers

Tél. : 506-663-6728

Québec et Ottawa

Patrick Bilodeau

Tél. : 613-751-5447

Mohamed Sheibani

Tél. : 613-751-5320

Ontario

Gary Gluckman

Tél. : 416-601-6029

Prairies

Markus Navikenas

Tél. : 403-267-1859

Colombie-Britannique

David Mueller

Tél. : 604-673-2661

Liens connexes :

[Services de fiscalité de Deloitte](#)

¹ <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/campagnes/mise-a-jour-covid-19/directives-problemes-fiscalite-internationale.html>

réunissent pour exercer leurs pouvoirs en tant que membres du conseil d'administration. D'un point de vue administratif, l'ARC ne considérera pas qu'une société est résidente du Canada uniquement parce que les administrateurs ont dû participer à des réunions du conseil d'administration à partir du Canada en raison des restrictions de voyage. L'ARC souligne toutefois que d'autres facteurs doivent également être pris en compte pour effectuer cette détermination. Bien qu'ils ne soient pas spécifiquement énumérés par l'ARC, ces facteurs peuvent inclure l'emplacement des personnes ayant le pouvoir de signature et de passation de contrats, l'emplacement des livres et des registres, l'emplacement des services bancaires de l'entreprise, etc.

En pratique, il est important de noter que plusieurs des facteurs utilisés pour déterminer l'endroit où la gestion des affaires de la société a effectivement lieu sont semblables à ceux servant à déterminer son centre de gestion et de contrôle. Néanmoins, le fait que l'ARC refuse spécifiquement d'appliquer ses directives en l'absence de conventions fiscales, en optant plutôt pour une détermination au cas par cas, signifie que leur valeur est assez limitée. Même si l'intention était de fournir l'assurance que les restrictions de voyage liées à la COVID-19 ne devraient pas avoir une incidence défavorable sur la détermination du statut de résidence d'une société, il aurait été utile que l'ARC précise que cela s'appliquait également dans le cadre de la détermination de la résidence d'une société étrangère affiliée aux fins du calcul de ses comptes de surplus.

Par conséquent, les sociétés étrangères doivent être particulièrement vigilantes dans la planification et la tenue des réunions de leur conseil d'administration si des restrictions de voyage sont en vigueur. Lorsque les administrateurs doivent assister à la réunion à partir du Canada, les sociétés étrangères doivent se demander, par exemple, si l'appel peut être lancé et animé par un administrateur à l'étranger, si les documents peuvent être signés par des administrateurs locaux, si la désignation temporaire d'un mandataire serait pertinente dans les circonstances, ou si la réunion peut être repoussée (bien que les reports au-delà du 29 juin 2020 puissent empêcher la société de se prévaloir de l'allègement limité accordé par l'ARC, en attendant une prolongation de cet allègement). En outre, il faut tenir compte de l'incidence du lieu des prochaines réunions du conseil d'administration par rapport aux pratiques antérieures, à la fréquence générale des réunions et à d'autres indices de résidence, comme indiqué ci-dessus.

Résidence fiscale – particuliers

Le statut de résidence d'un particulier au Canada est une question de fait et cette détermination comprend généralement un examen des liens de résidence du particulier avec le Canada. En outre, un particulier qui passe 183 jours ou plus au Canada dans une année d'imposition est réputé être résident du Canada toute l'année en vertu de ce que l'on appelle communément la règle des 183 jours. Un particulier considéré comme étant résident du Canada pour l'une ou l'autre raison sera assujéti à l'impôt au Canada sur ses revenus mondiaux en l'absence d'un allègement prévu par une convention fiscale.

L'ARC confirme que lorsqu'un particulier est demeuré au Canada uniquement en raison des restrictions de voyage liées à la COVID-19, cet élément, à lui seul, n'est pas suffisant pour que les conditions du test de résidence soient remplies. En outre, l'ARC affirme également que les jours de présence au

Canada en raison de restrictions de voyage seraient exclus du calcul des 183 jours pour les résidents réputés en vertu de cette règle.

Il sera important pour chaque particulier de faire le suivi du temps passé au Canada et de démontrer qu'il avait l'intention de retourner dans son pays de résidence, et qu'il y est effectivement retourné, dès que possible. Il est également recommandé d'éviter d'établir des liens de résidence secondaires au Canada qui pourraient autrement être indicatifs d'une résidence de fait. Ces liens comprennent, entre autres, la propriété de biens personnels, des liens sociaux (comme une affiliation à différentes organisations), des cartes de crédit émises au Canada ou des comptes bancaires canadiens et l'obtention d'un permis de conduire canadien.

En outre, il sera essentiel pour le particulier de s'assurer qu'il a tenu compte de la législation nationale de son pays de résidence habituel et de consulter les dispositions pertinentes des diverses conventions fiscales que le Canada a signées au cas où le statut de résidence serait contesté par les différentes autorités fiscales.

Entreprise exploitée au Canada/établissement stable

Par défaut, un non-résident qui exploite une entreprise au Canada est assujéti à l'impôt canadien sur le revenu associé à cette entreprise. Une convention fiscale peut prévoir un allègement lorsque cette entreprise n'est pas exploitée par l'intermédiaire d'un établissement stable. En général, un établissement stable peut exister dans diverses circonstances, notamment si l'entreprise est exploitée dans un espace de travail mis à la disposition de la société (lieu fixe d'affaires), si une personne au Canada exerce habituellement le pouvoir de conclure des contrats (établissement stable lié à un agent) et si la prestation de services au Canada dépasse une certaine période (établissement stable de services).

Encore une fois, les directives de l'ARC ne font que rassurer les organisations qui bénéficient des dispositions d'une convention fiscale en vigueur. Sur le plan administratif, lorsque les restrictions de voyage sont la seule raison pour laquelle des employés exercent leurs fonctions au Canada ou qu'un agent dépendant conclut des contrats au Canada, l'ARC ne considérera pas une entité non-résidente comme ayant un lieu fixe d'affaires ou un établissement stable lié à un agent, respectivement. De même, les jours passés au Canada en raison de restrictions de voyage ne seront pas pris en compte dans le calcul de la période utilisée pour déterminer s'il existe un établissement stable de services. Les déclarations de revenus visées par une convention fiscale doivent quand même être produites pour les années d'imposition qui chevauchent la période pendant laquelle les restrictions de voyage sont en vigueur. On recommande aux organisations de prendre des mesures pour documenter de manière proactive et détaillée les facteurs qui, en l'absence d'assouplissements administratifs de l'ARC, pourraient donner lieu à un établissement stable, ainsi que les circonstances indépendantes de la volonté de l'entreprise qui ont entraîné cette situation. Les directives ne précisent pas clairement qu'une simple référence à l'existence de restrictions de voyage serait suffisante.

En l'absence d'une convention fiscale applicable, l'ARC évaluera la possibilité d'assouplissements administratifs au cas par cas uniquement. Dans cette situation, le non-résident doit produire une déclaration d'impôt et être en

mesure de prouver qu'il a exploité une entreprise au Canada uniquement en raison des restrictions de voyage. Aucune autre indication n'est fournie sur la manière dont un contribuable peut prouver de tels faits à l'ARC.

Un non-résident peut être réputé exercer une entreprise au Canada en vertu des principes de common law ou des règles prévues par la loi. Dans les deux cas, le seuil d'exploitation d'une entreprise est habituellement très bas. Comme pour la détermination de la résidence selon la common law (ci-dessus), la détermination du lieu d'exploitation d'une entreprise selon la common law doit tenir compte d'un certain nombre de facteurs – par exemple, le lieu de livraison des biens ou de la prestation des services, le lieu de paiement et l'emplacement des stocks. On considère habituellement que l'un des facteurs les plus importants est le lieu où les contrats sont conclus.

Il faut souligner que les directives de l'ARC ne traitent pas de la mesure dans laquelle le revenu tiré d'une entreprise exploitée au Canada peut augmenter en raison des restrictions de voyage liées à la COVID-19. La législation fiscale canadienne prévoit que le revenu d'une entreprise exploitée dans un lieu particulier (par exemple, au Canada) doit être calculé comme si le contribuable n'avait eu aucun revenu à part celui provenant de la partie de l'entreprise exploitée dans cet endroit en particulier et en tenant compte des déductions qu'il est raisonnable de considérer comme entièrement applicables à cette partie de l'entreprise. En l'absence d'allègement prévu par une convention fiscale, si le volume d'activités d'une société au Canada augmente en raison des restrictions de voyage, il faudrait analyser et documenter attentivement le montant du revenu de la société non-résidente qui est tiré de ces activités afin d'éviter des niveaux d'imposition canadiens excessifs.

Revenu d'emploi transfrontalier

1. Employés résidents d'un pays avec lequel le Canada a conclu une convention fiscale

Les différentes conventions fiscales du Canada contiennent des dispositions spécifiques concernant l'imposition du revenu tiré d'un emploi dans le cas où un particulier réside dans un territoire, mais qu'il fournit des services dans un autre territoire. Pour un particulier non-résident travaillant au Canada, le droit du Canada de percevoir de l'impôt sur le revenu d'emploi associé dépend généralement du nombre de jours de présence du particulier au Canada (règle des 183 jours) au cours d'une période donnée. L'ARC confirme que les jours de présence au Canada d'un particulier qui sont uniquement dus à des restrictions de voyage ne seront pas pris en compte aux fins du calcul des 183 jours et, par conséquent, l'allègement prévu par la convention fiscale s'appliquera toujours pour exempter les revenus d'emploi de l'impôt canadien. Les directives, bien qu'elles s'appliquent aux particuliers résidant dans tous les territoires visés par une convention, fournissent des détails spécifiques concernant les tests applicables de l'article XV 2.b) de la Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis. Les particuliers et les employeurs doivent examiner attentivement les dispositions pertinentes de la convention fiscale en question, car certaines conventions prévoient une période de 183 jours au cours de toute période de 12 mois commençant ou se terminant dans l'année, tandis que d'autres stipulent que le seuil est de 183 jours dans une année civile donnée. En outre, la plupart des conventions accorderont également au Canada des droits d'imposition sur les revenus tirés d'un emploi lorsque ces revenus sont à la charge d'un établissement stable que possède l'employeur au Canada. À cet

égard, les directives mentionnées ci-dessus concernant l'incidence des restrictions de voyage sur la création d'un établissement stable devraient également être prises en compte.

2. Employés résidents du Canada

Les employeurs résidents et non-résidents qui emploient des particuliers qui résident au Canada doivent respecter des exigences de retenue à la source et de remise en ce qui concerne la rémunération versée à ces particuliers, quel que soit le lieu où les services sont rendus. Les employés qui fournissent en temps normal des services partiellement à l'étranger peuvent demander une « lettre d'autorisation » en remplissant le formulaire T1213, *Demande de réduction des retenues d'impôt à la source*, afin de permettre aux employeurs de retenir moins d'impôt sur leurs salaires ou traitements pour tenir compte de l'incidence d'une demande anticipée de crédit pour impôt étranger.

En raison des restrictions de voyage, il est possible que les services généralement fournis à l'étranger doivent désormais être rendus au Canada de manière exceptionnelle et temporaire. Dans ces circonstances, lorsque l'employé a déjà reçu une lettre d'autorisation, l'ARC confirme que l'autorisation de réduire les retenues à la source demeure valide. Bien que cela puisse initialement être considéré comme une bonne nouvelle pour les employés, qui recevront plus de fonds en raison de la réduction des retenues à la source, il faut savoir que cette situation peut entraîner un écart entre le montant d'impôt canadien remis et l'obligation fiscale définitive établie à la suite de la production de leur déclaration de revenus des particuliers. C'est pourquoi les employeurs pourraient juger pertinent de conseiller à leurs employés de s'assurer qu'ils disposeront de fonds suffisants pour acquitter cette obligation fiscale définitive le 30 avril 2021.

Allègement en raison des délais de traitement de l'ARC

1. Retenue prévue au Règlement 102 ou au Règlement 105

Les paiements versés à des employés non-résidents se présentant au travail au Canada et à des non-résidents pour des services rendus au Canada sont soumis à la retenue d'impôt canadien en vertu du Règlement 102 et du Règlement 105, respectivement. Si on s'attend à ce que ces retenues dépassent l'obligation fiscale définitive d'un contribuable, en raison d'un allègement prévu par une convention fiscale ou d'autres facteurs, le contribuable peut demander une dérogation pour exempter le payeur de l'obligation de retenue. En règle générale, ces dérogations doivent être accordées avant qu'une réduction de la retenue puisse être appliquée sans que le payeur ne soit tenu de payer des pénalités.

En raison de la COVID-19, l'ARC accuse des retards dans le traitement des demandes de dérogation au titre du Règlement 102 et du Règlement 105. L'ARC élabore actuellement des mesures temporaires pour permettre la soumission électronique de ces demandes. De plus, dans le cas où un contribuable n'a pas obtenu une dérogation dans les 30 jours et que le payeur peut démontrer que des mesures raisonnables ont été prises pour veiller à ce que le non-résident ait droit aux avantages prévus par la convention fiscale pertinente, l'ARC n'imposera pas de pénalités pour défaut de déduction, de retenue ou de remise d'un montant comme l'exige le Règlement 102 ou le Règlement 105. Cet allègement n'est possible que si la demande de dérogation

a été soumise à l'ARC dans les délais impartis. Pour satisfaire à cette exigence de diligence raisonnable, les payeurs devront vraisemblablement fournir la preuve qu'ils ont pris des mesures pour anticiper les jours de présence du bénéficiaire au Canada, et éventuellement des preuves préliminaires quant à la résidence du bénéficiaire, ce qui pourrait avoir une incidence sur l'admissibilité aux avantages prévus par la convention fiscale.

Si une demande de dérogation n'a pas pu être soumise en temps voulu en raison des restrictions de voyage et que les montants ne sont pas retenus aux termes des règlements 102 et 105, l'ARC évaluera au cas par cas si une mesure d'allègement peut être accordée dans chacune de ces situations.

L'ARC n'a pas encore fourni de directives concernant l'effet des restrictions de voyage sur certains programmes visant à alléger le fardeau administratif des employeurs de particuliers non-résidents, notamment la certification des employeurs non-résidents. Dans le cadre de ce programme, les employeurs admissibles ne sont pas tenus de retenir l'impôt sur le revenu pour les employés qui remplissent certaines conditions. L'une de ces conditions est que l'employé concerné doit travailler au Canada moins de 45 jours au cours de l'année civile qui comprend le moment du paiement, ou être présent au Canada moins de 90 jours au cours de toute période de 12 mois qui comprend le moment du paiement. L'ARC ne précise pas si les jours de présence au Canada imprévus résultant des restrictions de voyage seront exclus aux fins de déterminer si un employé satisfait ces exigences. En outre, l'ARC n'a pas spécifiquement prévu d'allègement dans les situations où la demande de certification d'employeur n'est pas approuvée au moins 30 jours avant la prestation de services au Canada par un employé admissible en raison des retards de traitement.

Nous nous attendons à ce que des directives supplémentaires sur ces questions soient publiées. Dans l'intervalle, nous recommandons toutefois aux employeurs de continuer à déposer les demandes de certification appropriées et de documenter tout retard dû à des interruptions de service au cas où des avis de cotisation erronés seraient émis ultérieurement.

2. Délivrance de certificats de conformité selon l'article 116

Un non-résident du Canada est imposé lors de la disposition de biens canadiens imposables et, en général, doit en informer l'ARC dans les dix jours suivant la disposition conformément à l'article 116 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. À la réception de l'avis et d'un montant égal à l'impôt sur le gain réalisé lors de la disposition, ou d'une garantie acceptable visant l'impôt exigible, l'ARC délivre un certificat de conformité à l'acheteur et libère ce dernier de l'obligation de retrancher le montant de l'impôt du prix d'achat. Sinon, l'acheteur est tenu d'effectuer le versement de l'impôt dans les 30 jours suivant la fin du mois au cours duquel il a acquis le bien.

La délivrance par l'ARC des certificats de conformité selon l'article 116 a également été retardée en raison de la COVID-19. Si un vendeur a transmis une demande de certificat de conformité, mais que le certificat n'a pas été délivré avant la date limite de remise de l'acheteur, l'ARC permettra temporairement à l'acheteur ou au vendeur de soumettre une demande urgente de lettre de confort (les instructions pour soumettre une telle demande sont incluses dans les directives). La lettre de confort avisera les parties de

conserver les fonds jusqu'à ce que l'ARC ait terminé son examen. Aucune pénalité ni aucun intérêt ne sera imposé.

Bien que ces directives soient utiles, le processus de soumission d'une demande de lettre de confort et de conservation des fonds, qui devraient autrement être versés en l'absence de certificat de conformité, peut néanmoins donner lieu à un préjudice indu pour le vendeur dans certaines circonstances. C'est particulièrement le cas lorsque le vendeur ne dispose pas autrement de fonds suffisants pour s'acquitter de ses obligations envers des tiers résultant de la vente (y compris les hypothèques et les dettes envers d'autres investisseurs/créanciers). Il est donc recommandé que les vendeurs soumettent leur demande de certificat de conformité le plus tôt possible afin que la demande soit placée dans la file d'attente le plus tôt possible avant la clôture de la transaction pour tenir compte des retards de service. Dans la mesure du possible, les vendeurs non-résidents peuvent aussi envisager de reporter la clôture de la transaction afin de disposer d'un délai supplémentaire pour obtenir le certificat de conformité et ainsi éviter d'être confrontés à des difficultés financières excessives découlant de ces retards.

3. Instructions supplémentaires concernant les demandes de dispenses et de certificats de conformité

L'ARC a également publié des commentaires sur les mesures temporaires prises relativement aux demandes de dispenses internationales et d'avis de certificats de conformité, y compris les détails sur la manière de soumettre des documents par voie électronique par courriel.

Pour obtenir plus de renseignements, veuillez consulter les directives de l'ARC qui sont accessibles [ici](#)².

Pour en savoir plus sur la COVID-19, veuillez consulter notre [carrefour d'information canadien](#) et notre [carrefour d'information mondial](#)

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 amis du Cabinet et ne doit pas remplacer les conseils judicieux 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,

² <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/campagnes/mise-a-jour-covid-19/dispenses-internationales-certificats-conformite.html>

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 14 000 professionnels au Canada – veuillez nous suivre 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 une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses sociétés membres, voir www.deloitte.com/ca/apropos.

Deloitte souhaite offrir sur demande ses publications dans des formats accessibles et des aides à la communication.

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