

## Personnes-ressources

**Leader national**  
**Lorna Sinclair**  
416-643-8224

**Provinces de l'Atlantique**  
**Matt Smith**  
902-721-5655

**Québec**  
**Terri Spadorcia**  
514-393-5138

**Maria Tsatas**  
514-393-5220

**Chantal Baril**  
514-393-6507

**Ontario**  
**Guy Jason**  
613-751-6674

**Scott Elms**  
905-315-6773

**Toronto**  
**Fatima Laher**  
416-601-6570

**Sean McGroarty**  
416-601-6128

**Habib Meghjee**  
416-601-6273

**Peter Megoudis**  
416-601-6654

**Anne Montgomery**  
416-601-6314

**Les Prairies**  
**Jayson Peace**  
306-343-4461

**Maria Snelgrove**  
204-944-3553

**Alberta**  
**Bill Fridfinnson**  
403-261-8159

**Colombie-Britannique**  
**Ron MacDonald**  
604-640-3343

**Christina Diles**

## Alerte en fiscalité canadienne – SEM Mise à jour sur les options d'achat d'actions : attribution du revenu dans un contexte international et article XV

Le 28 janvier 2013

De façon générale, lorsqu'il est question d'établir pour un non-résident du Canada le montant de la rémunération imposable au Canada et qui se rapporte à la levée d'options d'achat d'actions, seule la portion de l'avantage lié aux options et qui peut être attribuable à des services fournis au Canada sera imposable. Cette position traditionnelle du Canada à l'égard de la période qui doit être considérée pour déterminer à quelle source se rattache cette portion imposable de la rémunération (soit l'« année de l'octroi ») n'est cependant pas la position suivie par tous les autres pays (notamment les États-Unis).

À la fin de 2012, l'Agence du revenu du Canada (ARC) a rendu deux interprétations administratives. Dans la première, l'ARC a annoncé qu'elle adopterait désormais les principes établis en cette matière par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Selon ces principes, il y a présomption que la période qui doit être considérée pour établir la source de la rémunération imposable est celle qui s'étend de la date de l'octroi à la date de l'acquisition des droits (communément appelée en anglais « *vesting period* »), aux fins du droit interne (c'est-à-dire sans l'application des dispositions d'une convention fiscale). Dans la deuxième interprétation, l'ARC apporte des éclaircissements quant aux conditions d'exonération au Canada, en vertu de l'alinéa XV(2)b) de la Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis (la Convention), dans une situation où la rémunération se rapporte à des options d'achat d'actions.

### L'ARC change de position quant à la façon d'établir la source de la rémunération

Auparavant, la position de principe de l'ARC était la suivante : en l'absence de preuves documentaires claires à l'effet contraire, et sans considération des dispositions spécifiques d'une convention fiscale (notamment certaines dispositions de l'article XV de la Convention, en vertu desquelles la source du revenu est établie en considérant la période allant de la date de l'octroi à la date de la levée), il était présumé que les options étaient accordées pour des services rendus avant la date de l'octroi, et leur source était donc établie en considération du nombre de jours de travail de l'employé au cours de l'année de l'octroi. Ainsi, dans le cas d'une personne qui, dans l'année où avait eu lieu l'octroi des options (Année 1), avait résidé et travaillé au Canada, puis qui avait quitté le Canada au cours de l'Année 2, avait acquis le droit d'exercer les options au cours de l'Année 4 et avait, finalement, levé

**Liens connexes :**

**Services aux  
employeurs mondiaux**

**Mettre à jour votre  
abonnement**

**Services de fiscalité de  
Deloitte**

ces options au cours de l'Année 6, la totalité de l'avantage était imposable au Canada. Une telle présomption pouvait cependant être réfutée si, en fonction des faits spécifiques à la situation, il pouvait être démontré que les options avaient en fait été octroyées en considération de services futurs, auquel cas il était légitime de recourir à une méthode mieux appropriée pour établir la source de la rémunération (par exemple en s'appuyant sur la période allant « de la date de l'octroi à la date de l'acquisition des droits », ou « de la date de l'octroi à la date de la levée »).

Cette position de principe l'ARC ne correspondait pas à celle retenue par l'OCDE, laquelle préconise d'établir la source de la rémunération en considérant la période allant « de la date de l'octroi à la date de l'acquisition des droits », conformément aux commentaires à l'égard de l'article XV du modèle de convention de l'OCDE. Elle ne concordait pas non plus avec la position adoptée par d'autres pays, notamment les États-Unis, ce qui pouvait entraîner une double imposition, voire la réalisation d'un gain fortuit, selon la situation de l'employé.

Toutefois, au cours des dernières années, certains représentants de l'ARC ont parfois laissé entendre, de façon informelle, qu'ils étaient de plus en plus réceptifs à l'établissement de la source de la rémunération durant la période allant « de la date de l'octroi à la date de l'acquisition des droits ». En fin de compte, ce changement de position a été officiellement confirmé dans l'interprétation administrative donnée le 25 septembre 2012<sup>1</sup> :

[...] il y a généralement présomption que l'avantage provenant d'une option d'achat d'actions se rapporte à la période d'emploi qui est requise pour que l'employé puisse acquérir le droit de lever l'option (c'est-à-dire la « période d'acquisition du droit » [*vesting period*]). De plus, il y a généralement présomption que l'avantage provenant d'une option d'achat d'actions ne se rapporte pas à des services passés, sauf s'il peut être démontré que les services passés sont pertinents dans les circonstances. (notre traduction)

Cette position est applicable à l'égard des options levées après 2012. Pour les options levées avant 2013, les représentants de l'ARC ont indiqué de façon informelle que le contribuable pourrait à son choix établir la source de la rémunération sur la période allant « de la date de l'octroi à la date de l'acquisition des droits » ou, selon l'ancienne position, durant l'« année de l'octroi ».

### **Interprétation de l'alinéa XV(2)b) de la Convention par l'ARC**

Dans une interprétation technique datée du 6 juillet 2012<sup>2</sup>, l'ARC s'est penchée sur la situation hypothétique d'un résident américain, employé d'une société américaine, qui est affecté temporairement au Canada pour fournir des services à la société mère canadienne. L'employé continue d'être rémunéré par la société américaine et ne devient à aucun moment résident canadien au cours de la période de trois ans pendant laquelle il fournit occasionnellement des services au Canada. L'employé américain demeure un employé de la société américaine et ne devient jamais, de quelque façon que ce soit, un employé de la société canadienne. La société américaine n'exploite aucune entreprise au Canada et n'y a pas d'établissement stable. Pendant les années où il a travaillé occasionnellement au Canada, il a levé des options d'achat d'actions préalablement octroyées par son employeur.

<sup>1</sup>ARC, document n° 2012-0459411C6.

<sup>2</sup>ARC, document n° 2012-0440741I7.

L'interprétation technique indique ce qui suit :

1. La position de principe du Canada aux fins de son droit interne est que la source de l'avantage doit être établie en fonction des « services rendus au cours de l'année de l'octroi des options ». (Mais comme nous l'avons indiqué ci-haut, cette position de principe de l'ARC a ensuite été modifiée.)
2. En vertu de l'article XV de la Convention, la source de la rémunération provenant des options d'achat d'actions des employés est plutôt établie durant la période allant de la date de l'octroi à la date de la levée.
3. Si l'avantage tiré des options d'achat d'action est plus élevé lorsque l'on établit la source de la rémunération en vertu de la Convention plutôt qu'en vertu du droit interne, le contribuable peut faire le choix d'appliquer la position suivie en droit interne. (Le principe selon lequel la Convention ne peut fournir qu'un allègement et ne donne pas au Canada le droit d'imposer un montant qui n'est pas imposable par ailleurs en vertu de son droit interne est confirmé.)
4. Lorsqu'il s'agit de déterminer si le revenu de source canadienne est exonéré de l'impôt canadien en vertu de l'alinéa XV(2)b) de la Convention, en considération du fait que la charge de cette rémunération ne serait pas « supportée » par un établissement stable au Canada, il est nécessaire de tenir compte de l'employeur de fait de l'employé (c'est-à-dire l'entité qui supervise et contrôle l'employé) et de déterminer si cet employeur de fait a un établissement stable au Canada. Dans la situation considérée par l'ARC, l'employeur de fait est la société américaine qui n'a pas d'établissement stable au Canada.
5. Aux fins de l'alinéa XV(2)b), et plus particulièrement lorsqu'il s'agit de déterminer si la rémunération est payée par une personne qui est un résident du Canada, ce « payeur » doit être à la fois le payeur (direct ou indirect) de la rémunération et l'employeur de fait de l'employé. Dans la situation considérée, on a estimé que la société américaine est celle qui a « payé » la rémunération, puisqu'elle est l'employeur de fait et qu'elle a entièrement remboursé à la société canadienne l'avantage conféré à son employé au moyen des options d'achat d'actions. On en conclut donc que l'employé peut se prévaloir de l'exonération prévue à l'alinéa XV(2)b) de la Convention. Si un tel remboursement n'avait pas été fait, la société canadienne, à titre de société ayant émis les actions, aurait pu être considérée le payeur de l'avantage provenant de l'option d'achat d'actions, mais cependant ne pas être le « payeur », en vertu de l'alinéa XV(2)b), car elle n'aurait pas été l'employeur de fait.
6. Lorsque l'on veut déterminer quelle entité a l'obligation de déclarer l'avantage provenant des options d'achat d'actions aux fins canadiennes et de retenir l'impôt sur le revenu et les charges sociales, on ne doit considérer que le payeur (direct ou indirect) de la rémunération, sans se demander si ce payeur est également l'employeur de fait. Ainsi, si la société canadienne n'avait pas été remboursée par la société américaine à l'égard de l'avantage provenant des options d'achat d'actions, la société canadienne, en tant que payeur de la rémunération (c'est-à-dire en tant que société ayant émis les actions), aurait eu l'obligation de retenir les impôts relativement à cet avantage et de déclarer cet avantage sur le feuillet T4 de l'employé, même si elle n'a pas été son employeur de fait. Dans la situation considérée, la société américaine a remboursé à la société canadienne pour l'avantage provenant des options, de sorte que

c'est elle qui doit remplir à cet égard les obligations canadiennes en matière de retenue sur la paie.

7. L'ARC a conclu que le résident américain avait un revenu de source canadienne, mais qu'il était exonéré en vertu de l'alinéa XV(2)b) de la Convention. Par conséquent, la société américaine et l'employé pourraient demander une dispense de retenues à la source sur ce revenu. Sans l'obtention d'une telle dispense cependant, la société américaine devrait retenir et remettre les impôts canadiens sur le revenu de source canadienne, même si ce revenu est exonéré en vertu de la Convention. L'employé devrait alors produire une déclaration de revenus canadienne afin de demander un remboursement.

Bien que cette interprétation technique traite spécifiquement d'une situation relative à des options d'achat d'actions, les principes qui y sont énoncés devraient s'appliquer également à d'autres formes de rémunération.

### Besoin d'aide?

Si vous avez des questions sur les sujets abordés dans la présente Alerte en fiscalité canadienne - SEM, n'hésitez pas à communiquer avec un représentant de Deloitte ou encore avec l'un des fiscalistes des Services aux employeurs mondiaux dont le nom apparaît en première page.

*Peter Megoudis, Toronto*

---

#### **Accueil | Sécurité | Avis juridique | Confidentialité**

1, Place Ville Marie, Bureau 3000  
Montréal, Québec H3B 4T9 Canada

© Deloitte s.e.n.c.r.l. et ses sociétés affiliées.

Ce document est publié par Deloitte s.r.l. à l'intention des clients et 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, l'un des cabinets de services professionnels les plus importants au Canada, offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers. Deloitte LLP, société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois de l'Ontario, est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu Limited. Au Québec, Deloitte exerce ses activités sous l'appellation Deloitte s.e.n.c.r.l., une société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois du Québec.

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 sociétés membres, voir [www.deloitte.com/ca/apropos](http://www.deloitte.com/ca/apropos).

[www.deloitte.ca](http://www.deloitte.ca)

 **Fil RSS**  
**Désabonnement**

Veuillez ajouter « @deloitte.ca » à votre liste d'expéditeurs autorisés afin d'assurer la livraison à votre boîte de réception et de visualiser les images.