



Alerte canadienne – Fiscalité et Services juridiques

L'imposition des UAR au Canada : Clarifications de l'Agence du revenu du Canada

Le 23 janvier 2024

Contexte

Le revenu d'emploi est généralement imposable lorsque payé à l'employé aux fins de l'impôt canadien. Toutefois, en ce qui concerne les programmes d'incitatifs à long terme, comme les unités d'actions restreintes (UAR; en anglais *restricted share units* ou RSU) et d'autres programmes d'actionnariat, l'imposition peut avoir lieu plus tôt, lorsque le régime n'est pas structuré conformément aux règles canadiennes, comme nous en avons discuté précédemment dans notre alerte fiscale d'avril 2021.¹ Cela peut être le cas lorsque le régime est considéré comme une entente d'échelonnement du traitement (EET).

¹ Deloitte, « [L'ARC adopte une nouvelle position sur l'imposition des UAR au Canada](#) », 21 avril 2021.

Selon le paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*², une EET s'entend d'un régime ou d'un mécanisme qui donne à un contribuable, au cours d'une année d'imposition, le droit de recevoir un montant après l'année, droit dont il est raisonnable de considérer que l'existence ou la création a, entre autres principaux objets, celui de reporter l'impôt payable sur un salaire ou traitement pour des services qu'il a rendus au cours de l'année ou d'une année d'imposition antérieure. En vertu d'une EET, l'employeur traitera le salaire et le traitement différés comme un revenu d'emploi dans l'année où l'employé gagne le montant.

Certains régimes sont exclus de la définition d'EET. L'une de ces exceptions vise un régime de gratification sur trois ans³, qui fait référence à un régime ou un mécanisme en vertu duquel un contribuable a le droit de recevoir une gratification, payable dans les trois ans suivant la fin d'une année d'imposition, pour des services qu'il a rendus au cours de cette année.

À la fin de 2020 et au début de 2021, il a été demandé à l'Agence du revenu du Canada (ARC) de commenter si un régime d'attribution d'actions, comme des UAR, où chaque unité attribuée prévoit le droit de recevoir une action (ou sa valeur équivalente en dollars) à une date ultérieure, était une EET. L'ARC considère qu'une telle attribution a une valeur intrinsèque au moment de son octroi. L'ARC a déclaré que sa position de longue date est la suivante :

Lorsque le montant à verser à un employé dans le cadre d'un régime d'UAR est fondé sur la pleine valeur des actions sous-jacentes, les UAR ont généralement été accordées à l'égard des services passés de l'employé. À moins que l'article 7 ou l'une des exceptions précises de la définition d'une EET ne s'applique, le régime d'UAR sera généralement considéré comme une EET.⁴ [Notre traduction.]

L'ARC a ajouté qu'ils « supposent généralement qu'une attribution se rapporte à des services passés si les employés reçoivent un octroi ayant une valeur à la date de l'octroi [notre traduction] »⁵.

Enjeux

Lorsque ces commentaires ont été publiés en 2021, ils ont été perçus comme un changement dans la position historique de l'ARC modifiant le traitement fiscal des UAR au Canada qui a été appliqué dans la pratique pour la plupart des régimes; ceci ayant comme effet d'accélérer l'imposition des participants au régime en ce qui concerne ces octrois. Cela s'appliquerait aux employés canadiens locaux ainsi qu'aux employés qui sont en affectation internationale au Canada actuellement ou qui l'étaient dans le passé.

Dans le cas des employés qui ont obtenu des UAR pouvant être réglées en espèces ou en actions, ou une combinaison des deux, ce changement perçu de position pourrait faire en sorte que les UAR ne respectent plus les règles relatives aux EET et, par conséquent, entraîner des répercussions fiscales imprévues. En plus des conséquences défavorables sur l'impôt des particuliers, cela aurait également une incidence directe sur la déduction

Personnes-ressources :

[Rob Jeffery](#)

Leader national de la politique fiscale
Tél. : 902-721-5593

[Guy Jason](#)

Tél. : 613-751-6674

[Chantal Baril](#)

Tél. : 514-393-6507

[Amélie Desrochers](#)

Tél. : 514-393-5554

Liens connexes :

[Services de fiscalité de Deloitte](#)

[Services aux employeurs mondiaux](#)

² *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, c. 1 (5^e suppl.), telle que modifiée (la « Loi »).

³ Alinéa k) de la définition d'EET au paragraphe 248(1) de la Loi.

⁴ ARC, Views doc. 2020-0864831I7, « Equity Award Plan and Recharge Agreement », 13 novembre 2020.

⁵ ARC, Views doc. 2019-0832211I7, « Cross-Border Restricted Share Units », 20 janvier 2021.

au titre de l'impôt sur le revenu des sociétés et d'autres implications pour les employeurs, notamment sur la présentation de l'information financière associée à ces octrois.

Clarifications publiées par l'ARC

Après la publication de ces commentaires en 2021, il a été demandé à l'ARC de se prononcer sur les circonstances dans lesquelles l'octroi d'UAR fondées sur la pleine valeur des actions serait considéré comme ne se rapportant pas à des services rendus par l'employé avant la date d'octroi. Il a aussi été demandé à l'ARC de se pencher un ensemble de scénarios hypothétiques. En outre, il a été demandé à l'ARC si les commentaires formulés dans l'interprétation technique 2020-086483117 signifiaient un changement dans la position de l'ARC concernant l'exception prévue à l'alinéa k) de la définition d'une EET, considérant que « les régimes d'attribution d'actions en vertu desquels les employés se voient attribuer des UAR avec une période d'acquisition de trois ans ont généralement été acceptés comme étant en dehors du champ d'application des règles sur les EET, même si les UAR ne sont pas régies par l'article 7 de la Loi [notre traduction] ».

En novembre 2023, l'ARC a publié de nouveaux points de vue⁶ clarifiant les commentaires antérieurs et a indiqué :

Nous continuons d'être d'avis que ces gratifications [comme les UAR attribuées à la pleine valeur] seront exclues de la définition d'une EET en vertu de l'alinéa k) si l'arrangement prévoit que les unités seront réglées avant la fin de la troisième année civile suivant l'année civile comprenant la fin de l'exercice de la société au cours duquel les services ont été rendus. [Notre traduction.]

L'ARC a également déclaré ce qui suit :

Étant donné que la période de service, la date de fin d'exercice de l'employeur et la date d'octroi sont toutes des variables importantes pour déterminer l'application des règles sur les EET, on ne peut pas simplement présumer, en effet, qu'une attribution d'UAR à la pleine valeur qui sont acquises dans les trois ans suivant la fin de l'année d'octroi sera automatiquement visée par l'exception prévue à l'alinéa k) de la définition d'EET au paragraphe 248(1). [Notre traduction.]

En ce qui concerne l'attribution d'UAR fondée sur la pleine valeur des actions qui sont attribuables uniquement à l'égard de services qui seront fournis après la date d'octroi, l'ARC a reconnu qu'il y a des circonstances dans lesquelles cela pourrait être le cas (par exemple, une prime à la signature pour un nouvel employé ou une gratification accordée à un employé existant pour avoir accepté une affectation à l'étranger). Ainsi, l'ARC a indiqué que la détermination des périodes de service auxquelles est attribuable l'octroi d'UAR est ultimement une question de fait.

D'autre part, même lorsqu'une attribution d'UAR concerne des services passés, il est toujours possible que ces services passés aient été rendus uniquement au cours de l'année de l'octroi (par exemple, une gratification accordée en reconnaissance d'une

⁶ ARC, Views doc. 2021-0895571E5, « Clarification of Comments in 2020-086483 – Section 248(1) », 29 novembre 2023.

performance réalisée plus tôt dans l'année de l'octroi). Là encore, l'ARC a précisé qu'un « examen des circonstances précises dans lesquelles l'attribution des UAR à la pleine valeur a été faite et des détails du régime d'incitatifs applicable serait requis [notre traduction] ».

Principaux points à retenir

- Il existe une présomption réfutable de l'ARC selon laquelle les UAR ayant une valeur intrinsèque à la date d'attribution se rapportent à des services passés rendus avant cette date.
- Toute documentation ou entente pertinente pour déterminer quand les services ont été rendus sera prise en considération; toutefois, ces documents ou ententes ne seront pas déterminants « s'il y a d'autres éléments de preuve à l'appui de la conclusion selon laquelle l'attribution a été faite à l'égard de services rendus au cours d'une année civile précédant l'année d'attribution [notre traduction] ».

Perspective de Deloitte

Pour éviter les conséquences fiscales imprévues, les mesures suivantes sont recommandées :

- Examiner les régimes d'UAR afin de s'assurer qu'il y a une documentation appropriée (en plus des faits et des circonstances particuliers) établissant que le régime d'UAR et les ententes d'attribution connexes sont liés aux services qui seront rendus par l'employé après la date d'octroi et peuvent être distingués des commentaires de l'ARC, le cas échéant, afin d'être exemptés des dispositions sur les EET; mettre à jour le libellé du régime et les documents de soutien, au besoin.
- Évaluer tous les régimes incitatifs à base d'actions offerts, tout en tenant compte également des récents changements apportés à l'imposition des options d'achat d'actions⁷ au Canada, afin de s'assurer que le cadre de rémunération actuel est toujours approprié pour les employés canadiens.
- Identifier les ajustements nécessaires pour optimiser les incidences fiscales mondiales (impôt des sociétés, prix de transfert et impôt sur le revenu d'emploi) des régimes incitatifs actuels, qui peuvent également inclure le financement d'un régime incitatif à base d'actions. Cela permettra de s'assurer que les régimes incitatifs produisent les résultats souhaités pour tous les intervenants concernés.

Comment Deloitte peut-il vous aider?

L'équipe canadienne des Services aux employeurs mondiaux spécialisée en rémunération et programmes d'incitatifs pour les dirigeants peut vous aider à examiner ces régimes, ainsi qu'à évaluer les implications sur l'impôt des sociétés, l'impôt des particuliers et les obligations de l'employeur. Veuillez communiquer avec nous si vous désirez obtenir de plus amples renseignements ou en discuter davantage.

⁷ Pour en savoir plus, consultez Deloitte, « [Mise à jour économique du gouvernement fédéral – Options d'achat d'actions des employés](#) », 15 février 2021.



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

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 différents 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. 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.

Notre raison d'être mondiale est d'avoir une influence marquante. Chez Deloitte Canada, cela se traduit par la création d'un avenir meilleur en accélérant et en élargissant l'accès au savoir. Nous croyons que nous pouvons concrétiser cette raison d'être en incarnant nos valeurs communes qui sont d'ouvrir la voie, de servir avec intégrité, de prendre soin les uns des autres, de favoriser l'inclusion et de collaborer pour avoir une influence mesurable.

Pour en apprendre davantage sur les quelque 330 000 professionnels de Deloitte, dont plus de 11 000 font partie du cabinet canadien, veuillez nous suivre sur [LinkedIn](#), [Twitter](#), [Instagram](#) ou [Facebook](#).

Le présent document vise à fournir des renseignements généraux seulement. Par conséquent, les renseignements contenus dans ce document ne sont pas destinés à constituer des services ou des conseils de nature comptable, fiscale, juridique, de placement, de consultation ou autre. Avant de prendre une décision ou de prendre des mesures qui pourraient avoir une incidence sur vos finances personnelles ou sur votre entreprise, vous devriez consulter un conseiller professionnel qualifié. Deloitte ne fait aucune déclaration ou garantie expresse ou implicite concernant le présent document ou les renseignements qui y sont contenus. Deloitte n'accepte aucune responsabilité pour toute erreur que ce document pourrait contenir, qu'elle soit causée par une négligence ou autrement, ou pour toute perte, quelle qu'en soit la cause, subie par toute personne qui en dépend. Votre utilisation de ce document est à vos propres risques.

© 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 » en objet.