

2021 numéro 15
5 avril 2021

FiscAlerte – Canada

L'ARC publie des directives supplémentaires liées aux problèmes en matière de fiscalité internationale soulevés par la crise de la COVID-19

Nos bulletins *FiscAlerte* traitent des nouvelles, événements et changements législatifs de nature fiscale touchant les entreprises canadiennes. Ils présentent des analyses techniques sommaires vous permettant de rester bien au fait de l'actualité fiscale. Pour en savoir davantage, veuillez communiquer avec votre conseiller EY ou EY Cabinet d'avocats.

Le 1^{er} avril 2021, l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») a publié des directives supplémentaires liées à divers problèmes en matière de fiscalité internationale soulevés par les restrictions de voyage imposées en raison de la COVID-19 (les « restrictions de voyage »). Les directives administratives comportent une mise à jour des mesures annoncées en 2020 pour la période d'allègement initiale du 16 mars au 30 septembre 2020 et traitent des sujets relatifs à l'impôt sur le revenu canadien suivants :

- ▶ Résidence fiscale des particuliers
- ▶ Détermination de la présence d'un établissement stable
- ▶ Revenu d'emploi transfrontalier des employés résidents des États-Unis et des employés résidents du Canada

Des mises à jour mineures sont également fournies quant aux sujets suivants :

- ▶ Demandes de dérogation relativement aux paiements versés à des non-résidents pour services rendus au Canada
- ▶ Disposition d'un bien canadien imposable par des non-résidents du Canada

Les directives supplémentaires visent à remédier à des problèmes potentiels liés à l'impôt sur le revenu soulevés par les restrictions de voyage qui continuent d'être imposées et à préciser certaines obligations de déclaration aux fins de l'impôt sur le revenu pour 2020 et 2021. L'ARC prévoit également fournir des exemples et répondre aux questions fréquemment posées sous peu.

Les directives et mesures d'allègement sont exposées ci-après. Pour plus de renseignements sur les mesures annoncées au départ pour la période d'allègement initiale, consultez le bulletin [FiscAlerte 2020 numéro 35 d'EY](#).

1. Résidence fiscale des particuliers

Les restrictions de voyage imposées en raison de la COVID-19¹ peuvent causer des problèmes quant au statut de résidence d'un particulier aux fins de l'impôt sur le revenu canadien, étant donné qu'un particulier pourrait avoir été contraint de rester au Canada.

Pour la période d'allègement initiale, l'ARC indiquait que si un particulier d'un autre pays qui était en visite au Canada a dû y demeurer uniquement en raison des restrictions de voyage, elle ne juge pas que cet élément, à lui seul, est suffisant pour que le particulier soit considéré comme résident du Canada selon les critères de résidence de common law. Dans de telles situations, les jours durant lesquels un particulier était présent au Canada et ne pouvait pas retourner dans son pays de résidence uniquement en raison des restrictions de voyage ne seront pas pris en compte aux fins de la limite des 183 jours de la présomption de résidence.

Les directives supplémentaires, qui visent uniquement les particuliers, prolongent la période à laquelle cet allègement s'applique jusqu'à la première des dates suivantes : la date de la levée des restrictions de voyage ou le 31 décembre 2021.

L'allègement s'applique uniquement à l'égard de la présence physique du particulier au Canada. Aux fins des critères de résidence de common law, la présence d'autres indicateurs, comme le fait d'avoir une résidence permanente au Canada ou de s'inscrire à des programmes gouvernementaux destinés aux résidents canadiens, peut mener à la conclusion que le particulier est un résident de fait du Canada.

2. Détermination de la présence d'un établissement stable

Compte tenu des restrictions de voyage, des particuliers qui, normalement, travaillent à l'extérieur du Canada pour une entité non-résidente peuvent avoir été contraints d'exécuter leurs fonctions au Canada, de sorte que l'entité pourrait être considérée comme ayant un établissement stable au Canada dans certaines circonstances.

Pour la période d'allègement initiale, une entité non-résidente ne sera pas considérée comme ayant un établissement stable au Canada si ses employés doivent y exécuter leurs fonctions uniquement à cause des restrictions de voyage. L'allègement s'applique également à la détermination d'un établissement stable « par l'intermédiaire d'un agent dépendant ». De plus, pour déterminer s'il est satisfait au critère de présence de 183 jours dans le cadre d'une disposition relative aux « établissements stables de services » des conventions fiscales canadiennes (comme l'alinéa 9a) de l'article V de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis), l'ARC exclura tout jour de présence physique au Canada qui est uniquement dû aux restrictions de voyage.

¹ Comme elle l'a déjà mentionné dans les directives en matière de fiscalité internationale (dans le cadre de la mise à jour du 15 octobre 2020), l'ARC considérera généralement la recommandation du gouvernement fédéral aux Canadiens de revenir au Canada comme une restriction de voyage. Cette position s'appliquerait dans une situation où un particulier aurait été autorisé, en vertu des lois de son pays de résidence, à rester dans ce pays ou à y retourner.

Lieu fixe d'affaires

Dans les directives supplémentaires, l'ARC a confirmé que l'allègement administratif accordé pour la période d'allègement initiale ne s'applique plus aux déterminations quant à savoir si l'employeur non-résident a ou non un lieu fixe d'affaires au Canada.

Les directives modifiées touchent les employeurs non-résidents ayant des employés qui ont continué d'exercer leurs fonctions au Canada au-delà de la période d'allègement initiale en raison des restrictions de voyage. Par exemple, un employé résident du Canada pourrait avoir continué d'exercer ses fonctions à partir de son bureau à domicile au Canada au lieu de retourner au bureau de son employeur aux États-Unis.

L'ARC s'attend à ce que l'application des dispositions pertinentes de la convention fiscale aux employeurs non-résidents dans une telle situation ne donne pas lieu à une conclusion d'établissement stable pour l'employeur. Selon l'ARC, en soi, le fait qu'un employé travaille à distance à partir de son domicile ou de sa résidence de courte durée au Canada pendant que les restrictions de voyage demeurent en vigueur ne sera généralement pas suffisant pour respecter les seuils de détermination d'un établissement stable. Pour qu'un lieu soit considéré comme un lieu fixe d'affaires par l'intermédiaire duquel l'entreprise de l'employeur est exploitée en partie ou en totalité, il doit y avoir un élément quelconque de permanence du lieu, et celui-ci doit être à la « disposition » de l'employeur.

Toutefois, cette conclusion pourrait être différente si l'employé continue d'exercer ses fonctions au Canada après la levée des restrictions de voyage ou si l'espace de travail au Canada est établi à titre de bureau de l'employeur.

Établissements stables par l'intermédiaire d'un agent dépendant et établissements stables de services

Les directives supplémentaires font état d'une conclusion semblable relativement aux établissements stables créés « par l'intermédiaire d'un agent dépendant », précisant que l'employé qui demeurerait au Canada uniquement en raison des restrictions de voyage ne répondrait pas à l'exigence selon laquelle il doit exercer « de façon habituelle » le droit de conclure des contrats au nom de son employeur. Cette conclusion pourrait être révisée, aussi bien pour la période au cours de laquelle les restrictions de voyage sont en vigueur qu'après la levée de ces restrictions de voyage si l'employé demeure alors au Canada et continue de conclure des contrats au nom de son employeur.

Finalement, aux fins de la création d'un « établissement stable de services » au sens de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis, la plupart des employés qui exercent leurs fonctions au Canada uniquement en raison des restrictions de voyage ne satisferont pas aux seuils prévus par la convention pour la création d'un établissement stable de services s'ils ne travaillent pas sur des projets pour des clients canadiens.

L'ARC conseille à chaque personne touchée d'examiner sa situation personnelle.

3. Revenu d'emploi transfrontalier

Les restrictions de voyage pourraient aussi entraîner des problèmes de nature fiscale liés au revenu d'emploi transfrontalier. L'ARC a fourni les directives mises à jour ci-après concernant les employés résidents des États-Unis et les employés résidents du Canada.

Employés résidents des États-Unis

En raison des restrictions de voyage mises en place, des résidents des États-Unis qui exercent régulièrement leur emploi au Canada, mais qui ne sont normalement pas présents au Canada pendant plus de 183 jours (et dont le revenu d'emploi n'est normalement pas imposable au Canada pour cette raison en vertu de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis) se voient contraints d'exécuter leurs fonctions au Canada pendant une période prolongée.

Aux fins de la période d'allègement initiale, l'ARC a indiqué que lorsqu'un tel particulier est présent au Canada et exerce ses fonctions d'emploi au Canada uniquement en raison des restrictions de voyage, les jours en question ne seront pas pris en compte aux fins du calcul de la limite des 183 jours prévue par la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis. À ce titre, ces particuliers continueront de bénéficier de l'allègement prévu par cette convention.

Les directives supplémentaires prolongent cet allègement jusqu'au 31 décembre 2020. Toutefois, une personne qui est demeurée au Canada après cette date doit inclure chaque jour subséquent passé au Canada aux fins du calcul de la limite des 183 jours. En outre, lorsque le particulier continue de travailler à distance à partir du Canada à compter du 1^{er} janvier 2021, son employeur doit effectuer des retenues et des versements à son égard, ou obtenir de l'ARC une dérogation quant aux obligations de retenues.

Lorsque les conditions énoncées à la sous-section III.D des directives initiales de 2020 sont remplies, l'employeur non-résident n'est pas tenu de soumettre un feuillet T4 pour 2020 pour l'employé non-résident concerné. Par contre, l'employeur non-résident doit tenir un registre du nombre de jours durant lesquels l'employé non-résident a travaillé ou a été présent au Canada en raison des restrictions de voyage, ainsi que du revenu d'emploi qui correspond à ces jours de travail.

Employés résidents du Canada

Aux fins de l'impôt sur le revenu du Canada, un employeur qui est un non-résident du Canada doit, en règle générale, prélever les retenues à la source sur la rémunération versée à tout employé qui est résident du Canada (peu importe l'endroit où les services sont rendus par cet employé). Toutefois, l'ARC pourrait délivrer une « lettre d'autorisation » à un employé, autorisant son employeur non-résident à réduire les retenues à la source canadiennes pour tenir compte du crédit pour impôt étranger auquel l'employé a droit.

Selon les directives initiales publiées en 2020, lorsqu'un résident canadien, qui était l'employé d'une entité non-résidente, était forcé d'accomplir ses fonctions d'emploi au Canada de manière exceptionnelle et pour une période temporaire en raison des restrictions de voyage et que cet employé avait reçu une lettre d'autorisation valide pour l'année d'imposition (au cours de laquelle les restrictions de voyages étaient en vigueur), la lettre d'autorisation

demeurait valide et les obligations de retenues à la source au Canada demeuraient inchangées. Cet allègement s'appliquait pourvu qu'aucune modification n'ait été apportée aux obligations de l'entité non-résidente dans l'autre juridiction.

Les directives supplémentaires publiées le 1^{er} avril 2021 font état d'un problème qui pourrait survenir parce que le revenu assujéti à l'impôt américain de l'employé pourrait être relativement moins élevé (et son revenu assujéti à l'impôt canadien proportionnellement plus élevé), même si les obligations en matière de retenues de l'employeur n'ont pas changé. Cette situation découle du fonctionnement des règles d'établissement de la source prévues par la convention entre le Canada et les États-Unis. Les employés qui se retrouvent dans cette situation parce que les restrictions de voyage les ont forcés à effectuer les tâches liées à leur emploi à partir de leur résidence au Canada plutôt qu'à partir du lieu de travail de leur employeur situé aux États-Unis peuvent choisir de préparer leur déclaration de revenus canadienne T1 de 2020 en appliquant la nouvelle concession administrative.

La concession administrative permet aux employés de traiter leur revenu d'emploi versé par leur employeur américain comme provenant des États-Unis, plutôt que du Canada, pour 2020². Ce traitement est optionnel, et un employé pourrait plutôt choisir de déclarer son revenu gagné pour du travail effectué au Canada comme provenant du Canada. Toutefois, un employé dont les retenues d'impôt à la source pour 2020 ont été modifiées conformément aux règles d'établissement de la source prévues par la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis ne pourra pas utiliser la concession administrative et devra produire sa déclaration de revenus en appliquant les règles d'établissement de la source prévues par la convention.

Les directives supplémentaires expliquent comment l'ARC traitera certains montants souvent importants pour les travailleurs transfrontaliers qui sont résidents du Canada, notamment les cotisations effectuées aux États-Unis selon la *Federal Insurance Contributions Act* et les cotisations à un régime de retraite des États-Unis. Pour en savoir plus, consultez les directives de l'ARC.

L'allègement administratif pour 2020 pourrait aussi s'appliquer à l'impôt sur le revenu payé à un État. Plus précisément, si un employé a payé de l'impôt sur le revenu d'un État en 2020 et que l'État en question n'a pas renoncé à son droit d'imposer l'employé, celui-ci pourra demander un crédit pour impôt étranger concernant cet impôt payé, même si le revenu a été gagné au Canada. Dans de tels cas, le revenu étranger de l'employé non tiré d'une entreprise serait composé de la partie du revenu d'emploi que l'employé aurait gagné dans l'État s'il avait continué de se rendre au travail aux États-Unis en 2020. L'employé doit produire une déclaration de revenus T1 modifiée si, plus tard, l'État rembourse l'impôt payé.

Reconnaissant que les employés qui produisent leur déclaration de revenus canadienne de 2020 conformément aux règles d'établissement de la source prévues par la convention entre le Canada et les États-Unis peuvent faire face à des problèmes de liquidités tandis qu'ils attendent le remboursement de l'impôt américain qui a été retenu, l'ARC a confirmé qu'un allègement pourrait être accordé à l'égard de la totalité ou d'une partie des intérêts ou des pénalités sur le solde de 2020. De même, les employés pourraient recevoir un avis indiquant qu'ils doivent verser des acomptes provisionnels en 2021, puisque le revenu a été déclaré

² Si le particulier produit sa déclaration de revenus en appliquant la concession administrative, il suit la même méthode que pour les années antérieures et demande un crédit pour impôt étranger à l'égard des montants payés aux États-Unis.

comme provenant du Canada, plutôt que des États-Unis, pour 2020. L'ARC a précisé qu'elle annulerait les pénalités et intérêts liés à ces acomptes provisionnels, le cas échéant. Pour obtenir des renseignements sur le processus de demande d'allègement au titre des intérêts et des pénalités, consultez les directives supplémentaires de l'ARC.

4. Demandes de dérogation aux articles 102 et 105 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*

L'ARC a indiqué que l'allègement précédemment annoncé (décrit dans le bulletin *FiscAlerte* 2020 numéro 35 d'EY) faisant en sorte que l'ARC n'établira pas de cotisation à l'égard d'une personne qui n'a pas déduit, retenu ou remis un montant comme il est prévu aux articles 102 ou 105 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (le « RIR ») ne s'applique qu'aux demandes de dérogation envoyées à l'ARC entre le 1^{er} mars 2020 et le 30 juin 2020. Il peut survenir d'autres situations où une demande de dérogation n'a pas pu être présentée en raison des restrictions de voyage ou d'autres conséquences de la crise de la COVID-19 et aucun montant n'a été retenu en vertu des articles 102 et 105 du RIR; l'ARC continuera d'examiner ces cas individuellement, que la demande ait été présentée entre le 1^{er} mars 2020 et le 30 juin 2020 ou plus tard.

Par ailleurs, le processus temporaire permettant de présenter des demandes de dérogation urgentes à l'ARC par courriel a pris fin le 31 mars 2021. Toutes les demandes de dérogation et de certification à titre d'employeur non-résident doivent maintenant être envoyées par la poste ou par télécopieur, ou encore être faites en ligne.

5. Certificats selon l'article 116 relatifs à la disposition d'un bien canadien imposable

Comme il a déjà été annoncé, durant la pandémie de COVID-19, les délais de traitement des certificats selon l'article 116 ont été plus longs que d'habitude. Lorsqu'une demande de certificat selon l'article 116 a été présentée, mais que le certificat n'est pas délivré avant la date limite de remise de l'acheteur, l'acheteur ou le vendeur peut demander que l'ARC fournisse une lettre d'intention. Le processus temporaire permettant au vendeur de présenter une demande de lettre d'intention urgente par courriel a pris fin le 31 mars 2021. Les demandes de lettre d'intention doivent maintenant être présentées directement à un agent de l'ARC (si un agent a été affecté au dossier). Il est aussi possible de communiquer avec la ligne des demandes de renseignements sur l'impôt des particuliers de l'ARC au 1 800 959 8281, ou de soumettre une demande par télécopieur ou en ligne.

Pour en savoir davantage

Pour d'autres renseignements, veuillez consulter les directives mises à jour sur le [site Web de l'ARC](#).

Pour en savoir davantage, veuillez communiquer avec votre conseiller EY ou EY Cabinet d'avocats ou avec l'un des professionnels suivants :

Montréal

Danielle Laramée

+1 514 874 4360 | danielle.laramee@ca.ey.com

Toronto

Sandra Hamilton

+1 416 941 7794 | sandra.a.hamilton@ca.ey.com

Leah Shinh

+1 519 571 3325 | leah.c.shinh@ca.ey.com

Calgary

Christopher Rush

+1 403 206 5191 | christopher.rush@ca.ey.com

Vancouver

Hein Winckler

+1 604 891 8416 | hein.winckler@ca.ey.com

EY | Travailler ensemble pour un monde meilleur

La vocation d'EY est de travailler ensemble pour bâtir un monde meilleur, de contribuer à créer de la valeur à long terme pour ses clients, ses gens et la société, et de renforcer la confiance à l'égard des marchés financiers.

S'appuyant sur les données et la technologie, les équipes diversifiées d'EY réparties dans plus de 150 pays instaurent la confiance grâce à des mécanismes de contrôle, et aident les clients à croître, à se transformer et à exercer leurs activités.

Que ce soit dans le cadre de ses services de certification, de consultation, de stratégie, de fiscalité ou de transactions, ou encore de ses services juridiques, les équipes d'EY posent de meilleures questions pour trouver de nouvelles réponses aux enjeux complexes du monde d'aujourd'hui.

EY désigne l'organisation mondiale des sociétés membres d'Ernst & Young Global Limited, et peut désigner une ou plusieurs de ces sociétés membres, lesquelles sont toutes des entités juridiques distinctes. Ernst & Young Global Limited, société à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ne fournit aucun service aux clients. Des renseignements sur la façon dont EY collecte et utilise les données à caractère personnel ainsi qu'une description des droits individuels conférés par la réglementation en matière de protection des données sont disponibles sur le site ey.com/fr_ca/privacy-statement. Pour en savoir davantage sur notre organisation, visitez le site ey.com.

À propos des Services de fiscalité d'EY

Les professionnels de la fiscalité d'EY à l'échelle du Canada vous offrent des connaissances techniques approfondies, tant sur le plan national qu'international, alliées à une expérience sectorielle, commerciale et pratique. Notre éventail de services axés sur la réalisation d'économies d'impôts est soutenu par des connaissances sectorielles pointues. Nos gens de talent, nos méthodes convergentes et notre engagement indéfectible envers un service de qualité vous aident à établir des assises solides en matière d'observation et de déclaration fiscales ainsi que des stratégies fiscales viables pour favoriser la réalisation du potentiel de votre entreprise. Voilà comment EY se distingue.

Pour plus d'information, veuillez consulter le site https://www.ey.com/fr_ca/tax.

À propos d'EY Cabinet d'avocats

EY Cabinet d'avocats s.r.l./s.e.n.c.r.l. est un cabinet d'avocats national, affilié à EY au Canada, spécialisé en droit fiscal, en immigration à des fins d'affaires et en droit des affaires.

Pour plus d'information, veuillez consulter le site https://www.eylaw.ca/fr_ca.

À propos des Services en droit fiscal d'EY Cabinet d'avocats

EY Cabinet d'avocats compte l'une des plus grandes équipes spécialisées en matière de planification et de contestation fiscales du pays. Le cabinet a de l'expérience dans tous les domaines de la fiscalité, dont la fiscalité des sociétés, le capital humain, la fiscalité internationale, la fiscalité transactionnelle, les taxes de vente, les douanes et l'accise.

Pour plus d'information, veuillez consulter le site https://www.eylaw.ca/fr_ca/services/tax-law-services.

© 2021 Ernst & Young s.r.l./s.e.n.c.r.l. Tous droits réservés.

Société membre d'Ernst & Young Global Limited.

La présente publication ne fournit que des renseignements sommaires, à jour à la date de publication seulement et à des fins d'information générale uniquement. Elle ne doit pas être considérée comme exhaustive et ne peut remplacer des conseils professionnels. Avant d'agir relativement aux questions abordées, communiquez avec EY ou un autre conseiller professionnel pour en discuter dans le cadre de votre situation personnelle. Nous déclinons toute responsabilité à l'égard des pertes ou dommages subis à la suite de l'utilisation des renseignements contenus dans la présente publication.