



Alerte canadienne – Fiscalité et Services juridiques

L'ARC fournit des directives
supplémentaires liées aux problèmes
en matière de fiscalité internationale

Le 14 avril 2021

Le 1^{er} avril 2021, l'Agence du revenu du Canada (ARC) a publié des directives supplémentaires liées aux problèmes en matière de fiscalité internationale soulevés par la crise de la COVID-19 et qui ont une incidence sur les obligations fiscales de 2020. L'ARC a également indiqué que des exemples et des réponses aux questions fréquemment posées seront publiés sous peu. Nous présentons dans cette alerte un bref résumé des principales mises à jour.

Personnes-ressources :

Guy Jason

Leader national de gamme de services, Services aux employeurs mondiaux
Tél. : 613-751-6674

Patrick Bonneau

Tél. : 514-393-6262

Terri Spadorcia

Tél. : 514-393-5138

Résidence fiscale des particuliers

Pour la période d'allègement initiale, soit du 16 mars 2020 au 30 septembre 2020, les directives de l'ARC prévoient que les jours pendant lesquels un particulier était physiquement présent au Canada ne seront pas pris en compte dans le calcul de la limite de 183 jours applicable à la résidence réputée dans le cas où le particulier est resté au Canada uniquement en raison des restrictions de voyage. Les directives supplémentaires prolongent cette période d'allègement jusqu'à la première des dates suivantes : (i) la date de la levée des restrictions de voyage ou (ii) le 31 décembre 2021.

Dans les directives supplémentaires, l'ARC a précisé que cet allègement s'applique uniquement à l'égard de la présence physique du particulier au Canada aux fins du critère de résidence en common law. Lorsqu'un particulier établit d'autres liens de résidence, il peut être un résident de fait du Canada. À cet égard, les directives de l'ARC fournissent des exemples de liens, comme le fait d'avoir une résidence permanente au Canada ou de s'inscrire à des programmes gouvernementaux destinés aux résidents canadiens.

Il est important de souligner que les jours passés physiquement au Canada ne peuvent être exclus que si le particulier est resté au Canada uniquement en raison des restrictions de voyage. La situation de chaque particulier doit donc être évaluée en fonction des faits et des circonstances qui lui sont propres. De plus, même lorsqu'un particulier peut exclure des jours passés au Canada, il peut avoir établi des liens suffisants au Canada pour être considéré comme un résident de fait pendant au moins une partie de l'année 2020. Il est intéressant de noter que l'ARC a stipulé le 31 décembre 2021 comme date de fin possible, indiquant que – pour la résidence fiscale des particuliers à tout le moins – cet allègement s'appliquera aux années d'imposition 2020 et 2021.

Établissement stable

Dans les directives supplémentaires, l'ARC a déclaré que l'allègement administratif fourni précédemment ne s'applique plus aux déterminations quant à savoir si l'employeur non-résident a ou non un lieu fixe d'affaires au Canada. L'ARC est d'avis que lorsque les dispositions pertinentes d'une convention fiscale sont appliquées, un employeur non-résident ne serait généralement pas considéré comme ayant établi un établissement stable au Canada, que ce soit par l'intermédiaire d'un lieu fixe d'affaires ou d'un agent dépendant, et ce, en raison du manque inhérent de permanence lorsqu'un tel arrangement découle du fait qu'une personne travaille au Canada en raison des restrictions de voyage.

Dans le cas d'un *lieu fixe d'affaires* (par exemple, un bureau à domicile ou un autre espace de travail), l'ARC a fait remarquer qu'il doit y avoir un aspect quelconque de permanence du lieu et que le lieu doit être à la « disposition » de l'employeur. L'ARC a précisé que le fait qu'un particulier travaille à distance à partir de son domicile au Canada ne crée pas généralement un établissement stable, quoique cette détermination pourrait changer si l'employé continuait de travailler à distance au Canada après la levée des restrictions de voyage ou si l'employé et son employeur prennent des mesures pour établir l'espace de travail au Canada comme un bureau de l'employeur, qui aurait ainsi un aspect quelconque de permanence et qui serait à la disposition de l'employeur.

Sean McGroarty

Tél. : 416-601-6128

Maria Tsatas

Tél. : 514-393-5220

Christina Diles

Tél. : 604-640-3003

Liens connexes :

[Services aux employeurs mondiaux](#)

[Services de fiscalité de Deloitte](#)

De même, pour satisfaire aux exigences d'un établissement stable « par l'intermédiaire d'un agent dépendant », un particulier doit non seulement avoir le droit de conclure des contrats au nom d'une entreprise, mais il doit aussi exercer ce droit de façon habituelle. L'ARC a précisé que cette exigence liée au caractère habituel ne serait pas satisfaite dans le cas où le particulier a le droit de conclure des contrats au nom de son employeur et qu'il le fait à partir du Canada uniquement en raison des restrictions de voyage. Cette détermination pourrait changer, aussi bien pour la période au cours de laquelle les restrictions de voyage sont en vigueur que par la suite, si l'employé choisissait de demeurer au Canada après la levée des restrictions de voyage et continuait d'exercer le droit de conclure des contrats.

En ce qui concerne un établissement stable « de services » en vertu de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis, un employeur non-résident ne devrait exclure aucun jour de présence aux fins de déterminer si la limite des 183 jours a été dépassée. Toutefois, l'ARC a fait remarquer que lorsque les employés ne travaillent pas sur des projets pour des clients canadiens, un établissement stable « de services » ne sera pas créé si les employés travaillent à distance en raison des restrictions de voyage. Cette détermination changerait dans le cas où les employés travaillent sur des projets canadiens.

Il ressort clairement des directives supplémentaires que l'ARC ne s'attend pas de façon générale à ce qu'un établissement stable soit créé lorsque des employés travaillent temporairement à partir du Canada en raison des restrictions de voyage étant donné qu'il ne devrait y avoir aucun degré de permanence à un tel arrangement. Ce serait également le cas pour un établissement stable de services lorsque les employés ne travaillent pas sur des projets canadiens. Toutefois, il sera impératif que les employeurs demeurent au courant des activités exécutées au Canada par leurs employés travaillant à distance; si la nature et la durée de leurs activités changent, un établissement stable pourrait être créé. Il est fortement recommandé que les employeurs non-résidents surveillent avec diligence tous les cas de travail à distance et les réévaluent régulièrement, tout en fournissant des lignes directrices claires sur les activités qui peuvent (et ne devraient pas) être exécutées pendant le séjour des employés au Canada.

Revenu d'emploi transfrontalier gagné par des employés résidents des États-Unis

L'ARC a prolongé la période d'allègement initiale du 30 septembre 2020 au 31 décembre 2020 pour les particuliers résidents des États-Unis qui séjournent au Canada et exercent leurs fonctions d'emploi au Canada uniquement en raison des restrictions de voyage. Ces jours ne seront pas pris en compte aux fins de la règle des 183 jours pour l'exonération d'impôt sur le revenu d'emploi prévue à l'Article XV de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis. Un particulier dans cette situation qui est demeuré au Canada après le 31 décembre 2020 doit inclure chaque jour subséquent passé au Canada pour déterminer si la limite des 183 jours a été dépassée.

L'ARC a précisé qu'un employeur non-résident ne sera pas tenu de soumettre un feuillet T4 pour l'année d'imposition 2020 pour l'employé non-résident concerné lorsque l'employé non-résident continue d'être admissible aux avantages prévus par une convention fiscale (y compris aucun changement à l'égard des tâches de l'employé non-résident dans le cadre de son emploi ou de

la relation employeur-employé qui existait avec l'employeur non-résident) et ne pouvait pas retourner à son pays de résidence uniquement en raison des restrictions de voyage. Toutefois, l'ARC s'attend à ce que l'employeur non-résident conserve et documente, entre autres, les informations suivantes :

- les jours pendant lesquels l'employé non-résident travaille ou est présent au Canada et ne peut pas retourner dans son pays de résidence en raison des restrictions de voyage;
- le revenu d'emploi se rapportant à ces jours de travail au Canada.

L'ARC a également précisé que l'employeur d'un particulier qui continue de travailler à distance à partir du Canada à compter du 1^{er} janvier 2021 doit, conformément à la législation fiscale canadienne, effectuer des retenues et des versements à l'égard de l'employé ou avoir obtenu une dispense des obligations de retenues d'impôt auprès de l'ARC.

La prolongation de la période d'allègement aidera certainement les particuliers (et leurs employeurs non-résidents) qui sont demeurés au Canada après le 30 septembre 2020 en raison des restrictions de voyage et qui seraient autrement imposés sur la rémunération reçue. À l'heure actuelle, il n'est pas encore clair si un allègement semblable sera offert pour l'année d'imposition 2021. De plus, il convient de noter que les directives supplémentaires de l'ARC ont prolongé la période d'allègement pour les employés résidents des États-Unis seulement, et non pour les résidents d'autres pays.

Revenu d'emploi transfrontalier gagné par des employés résidents du Canada

Dans les directives initialement fournies, l'ARC a indiqué que dans le cas où l'ARC a émis une lettre d'autorisation, il n'y aurait aucun changement aux obligations de retenues à la source au Canada de l'employeur non-résident pourvu qu'aucune modification ne soit apportée à ses obligations dans l'autre pays. Par conséquent, les directives supplémentaires fournissent les deux options ci-dessous pour les particuliers résidents canadiens qui, en raison des restrictions de voyage, peuvent avoir été contraints d'exercer leurs fonctions d'emploi à partir de leur domicile au Canada plutôt que du bureau de leur employeur aux États-Unis.

- **Option 1** : le revenu d'emploi de l'employeur non-résident américain serait considéré comme étant de source américaine pour l'année 2020 (indépendamment du fait que les services ont été rendus au Canada). Le particulier peut produire sa déclaration de revenus de la même façon que dans les années précédentes et demander un crédit pour impôt étranger pour le montant d'impôt payé aux États-Unis. Le revenu non assujéti aux retenues d'impôt américaines doit être déclaré comme s'il provenait du Canada. En outre, s'il advenait ultérieurement que l'impôt payé aux États-Unis soit remboursé, le particulier devrait soumettre une déclaration de revenus canadienne modifiée afin d'ajuster le montant du crédit pour impôt étranger demandé au Canada. Notez que cette option est disponible seulement si l'employeur américain a continué à retenir les impôts des États-Unis sur le plein montant de la rémunération versée.

- **Option 2** : le particulier peut produire sa déclaration de revenus canadienne de 2020 en utilisant les règles standards relatives à la source des revenus d'emploi en fonction du lieu où les services sont rendus (c'est-à-dire, si le particulier a rendu les services au Canada, le revenu serait de source canadienne et ne donnerait pas droit à un crédit pour impôt étranger). Comme il est mentionné ci-dessus, les particuliers dont les retenues d'impôt à la source de 2020 ont été modifiées conformément aux règles standards relatives à la source des revenus d'emploi doivent produire leur déclaration de revenus de 2020 sur cette base, en tenant compte de ce qui suit :
 - Si le particulier a payé de l'impôt sur le revenu aux États-Unis après l'application des règles relatives à la source des revenus d'emploi, celui-ci peut demander un crédit pour impôt étranger à l'égard de l'impôt sur le revenu payé aux États-Unis.
 - Aux fins du crédit pour impôt étranger, le particulier peut inclure les cotisations valides versées en vertu de la *Federal Insurance Contributions Act* (FICA) des États-Unis. L'ARC a précisé que le montant total du revenu d'emploi du particulier sur lequel les cotisations ont été calculées peut être inclus dans le revenu étranger non tiré d'une entreprise du particulier pour 2020.
 - Si le particulier a payé de l'impôt sur le revenu d'un État en 2020, et que l'État bénéficiaire a refusé de renoncer à son droit d'imposer le particulier, ce dernier peut demander un crédit pour impôt étranger concernant ces impôts payés bien que le revenu ait été gagné au Canada. Aux fins de la demande du crédit, le revenu étranger du particulier non tiré d'une entreprise serait composé uniquement de la partie du revenu d'emploi que le particulier aurait gagné dans l'État s'il avait continué de se rendre au travail aux États-Unis en 2020.
 - Si le particulier a versé des cotisations à un régime de retraite des États-Unis en 2020, il peut déterminer le montant déductible au moyen du formulaire RC268 comme s'il avait continué d'exercer ses fonctions d'emploi aux États-Unis tout au long de 2020.

Pour les particuliers qui produisent leur déclaration de revenus selon l'option 2, l'ARC a indiqué qu'elle annulera la totalité ou une partie des intérêts et des pénalités qui pourraient s'ensuivre lorsqu'un particulier attend de recevoir un remboursement de l'impôt américain retenu pour payer le solde d'impôt canadien. Dans le cas où les particuliers recevraient des avis indiquant qu'ils doivent verser des acomptes provisionnels en 2021, l'ARC annulera également les pénalités et les intérêts sur les acomptes provisionnels s'ils sont imposés. Il convient de noter que cet allègement à l'égard des pénalités et des intérêts n'est pas automatique et le particulier devra donc en faire la demande.

Cette souplesse dans la façon de produire des déclarations de revenus canadiennes pour 2020 sera utile aux particuliers dont les retenues aux États-Unis n'ont pas été ajustées pour tenir compte du fait qu'ils travaillaient à partir de la maison au Canada, car cela pourrait simplifier les déclarations de revenus et atténuer les problèmes potentiels de flux de trésorerie. Il est encore une fois important de noter que cet allègement s'adresse aux employés résidents canadiens travaillant pour des employeurs américains et, apparemment, cet allègement ne s'appliquerait pas à un employé résident canadien qui

travaillerait habituellement pour un employeur dans autre pays. Dans les situations impliquant des pays autres que les États-Unis, où l'employeur a continué à verser des impôts dans l'autre pays, les options peuvent inclure notamment ce qui suit :

- l'employeur récupère les impôts étrangers remis au moyen de déclarations de paie modifiées;
- l'employé produit une déclaration de revenus des particuliers dans l'autre pays pour demander un remboursement de l'impôt versé en trop; et
- l'employé demande un allègement en vertu d'une convention fiscale dans sa déclaration de revenus canadienne afin de redéfinir la provenance du revenu à titre de revenu de source étrangère et qu'il soit par conséquent admissible à un crédit pour impôt étranger.

Ces situations peuvent devenir assez complexes lorsque l'impôt étranger versé est considéré comme un « impôt final », lorsque le pays est un pays avec lequel le Canada n'a pas conclu une convention fiscale, ou lorsque le pays étranger établit les impôts sur une base autre que là où les services ont été rendus. Dans de tels cas, lorsque les options ci-dessus ne permettent pas de corriger entièrement la situation, l'employeur pourrait envisager d'indemniser l'employé pour toute double imposition potentielle.

À l'exception des commentaires sur la résidence fiscale des particuliers, les directives supplémentaires et les allègements se rapportent uniquement à l'année d'imposition 2020. Par ailleurs, l'ARC a indiqué que des directives supplémentaires seront fournies pour l'année d'imposition 2021, mais elle a spécifié que les particuliers doivent s'attendre à ce que les règles standards relatives à la source du revenu d'emploi s'appliquent dans le cas où leur arrangement de travail venait à changer pour leur permettre de travailler à partir du Canada de façon permanente.

Perspectives de Deloitte

Comme nous l'avons mentionné, les directives supplémentaires de l'ARC prévoient des concessions administratives en ce qui a trait aux problèmes en matière de fiscalité internationale soulevés quant à l'imposition du revenu d'emploi transfrontalier dans le contexte de la pandémie.

Voici quelques-unes des principales considérations pour les employeurs d'employés résidents canadiens ou les employeurs ayant des employés travaillant à distance du Canada :

- **Suivi des jours de travail des employés pour 2020** : même si l'ARC a allégé certaines des exigences relatives à l'émission de feuillets T4 pour les employeurs non-résidents dont les employés exemptés de l'impôt en raison d'une convention fiscale ont travaillé au Canada au cours de l'année d'imposition 2020, l'ARC a confirmé que les employeurs doivent encore faire le suivi et documenter les jours de travail des employés au Canada.
- **Aucun allègement pour les retenues d'impôt en 2021** : il n'y a aucun allègement pour l'année d'imposition 2021 à l'égard des obligations d'observation d'un employeur pour ses employés qui travaillent au Canada. Il est recommandé que si les employés continuent d'être exemptés de l'impôt

en raison d'une convention fiscale pour l'année d'imposition 2021, l'employeur devrait présenter une demande de certification de l'employeur ou obtenir des dispenses en vertu du Règlement 102. Lorsqu'un employeur omet de retenir et de remettre les impôts canadiens exigibles, il peut être tenu responsable de verser l'impôt non remis, plus les pénalités et les intérêts. L'employeur devrait donc établir un processus pour se conformer aux obligations des employeurs au Canada, y compris la retenue, le versement et la déclaration des impôts, ainsi qu'à d'autres obligations fiscales incombant aux sociétés. Si les employés ne sont pas exemptés de l'impôt au Canada en raison d'une convention fiscale, l'employeur étranger devrait réévaluer ses obligations de retenue dans le pays où les services auraient autrement été rendus et à partir duquel les employés sont rémunérés afin de s'assurer que les versements ne sont pas faits par inadvertance à la mauvaise administration fiscale.

- **Examen des scénarios de travail à distance existants** : bien que certains allègements aient été offerts aux particuliers pour l'année d'imposition 2020 qui pourraient leur permettre de demeurer exemptés d'impôt en vertu d'une convention fiscale, malgré le nombre de jours passés au Canada, aucun allègement n'est actuellement disponible pour 2021. Pour les particuliers qui continuent de travailler à distance au Canada, les employeurs devraient évaluer chaque situation en fonction de la législation actuelle afin de déterminer leurs obligations au titre de la paie et autres obligations fiscales.

Comment Deloitte peut-il vous aider?

Les professionnels des Services aux employeurs mondiaux de Deloitte peuvent vous aider à comprendre comment ces directives supplémentaires pourraient avoir une incidence sur votre entreprise.

Si vous avez des questions, n'hésitez pas à contacter votre représentant de Deloitte ou l'une des personnes-ressources indiquées dans la présente alerte.

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 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 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 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 312 000 professionnels de Deloitte ont une influence marquante – y compris les 11 000 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.