

Le 21 août 2015

Direction de la politique de l'impôt
Ministère des Finances
90, rue Elgin
Ottawa (Ontario) K1A 0G5

Objet : Propositions de modifications à apporter aux obligations en matière de retenues d'impôt à la source pour les employés non-résidents

Madame,
Monsieur,

Nous vous transmettons par la présente nos commentaires sur les modifications législatives qu'il est proposé d'apporter à la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») et au Règlement de l'impôt sur le revenu (le « Règlement ») concernant les retenues à la source canadiennes pour les employés non-résidents qui travaillent pour des employeurs non-résidents. Ces modifications ont été initialement annoncées dans le budget fédéral du 21 avril 2015, et le ministère des Finances a par la suite publié un projet de modifications ainsi que des notes explicatives le 31 juillet 2015.

Nous félicitons le ministère pour l'ouverture dont il a fait preuve à l'égard des préoccupations soulevées par les spécialistes de la fiscalité dans ce domaine, et nous nous en réjouissons. Nous sommes heureux de constater que de nombreuses préoccupations sont résolues dans la version actuelle des propositions.

Nous proposons ici des suggestions sur lesquelles nous aimerions que vous vous penchiez et qui, selon nous, amélioreront davantage l'efficacité des propositions relatives aux retenues à la source.

Le critère des « jours » servant à déterminer qui est un « employé non-résident admissible »

Les modifications du 31 juillet 2015 suppriment, de la définition proposée antérieurement d'un « employeur non-résident admissible »¹, l'exigence selon laquelle l'employeur « *ne doit pas, au cours de son année d'imposition ou d'un exercice incluant le moment du paiement, exploiter une entreprise par l'entremise d'un établissement stable (au sens prévu par règlement) au Canada* ». Cette modification sera favorablement accueillie par le milieu des affaires parce qu'elle simplifie les choses pour les employeurs, en particulier ceux du secteur des services dans des pays avec lesquels le Canada a conclu une convention fiscale qui comprend une « disposition visant les établissements stables de prestation de services »².

1. Au paragraphe 153(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

2. Un exemple courant de disposition visant les établissements stables de prestation de services se trouve au paragraphe 9 de l'article V de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis (la convention entre le Canada et les États-Unis).

Cependant, la nouvelle définition proposée d'un « employé non-résident admissible »³ amoindrit la simplicité accrue que cette modification vise à offrir aux employeurs.

Selon la définition proposée d'un « employé non-résident admissible », l'employé doit remplir toutes les conditions suivantes :

- a) *il réside dans un pays avec lequel le Canada a une convention fiscale au moment du paiement;*
- b) *il est exempté de l'impôt prévu à la partie 1 de la Loi relativement au paiement par suite de l'application de la convention fiscale;*
- c) *il travaille au Canada pendant moins de 45 jours dans l'année civile qui comprend le moment du paiement, ou il est présent au Canada pendant moins de 90 jours au cours de toute période de 12 mois qui comprend le moment du paiement.*

Les notes explicatives précisent que la condition de l'alinéa c) peut être remplie de l'une ou l'autre des deux façons (c.-à-d. moins de 45 jours de travail au Canada au cours de l'année civile, ou moins de 90 jours de présence au Canada [dans quelque but que ce soit] au cours de toute période de 12 mois).

La définition proposée exigerait donc que les employeurs qui souhaitent minimiser leurs obligations en matière de retenues d'impôt à la source fassent le suivi de la présence de leurs employés au Canada selon deux méthodes différentes (jours de travail et jours de présence physique), ainsi que sur deux périodes différentes (l'année civile et toute période de 12 mois). La nécessité de faire un suivi selon deux méthodes et sur deux périodes amène d'autres complexités administratives pour les employeurs puisqu'ils devront faire le suivi du temps personnel des employés, information qui n'est pas facilement disponible. S'ils ne peuvent le faire, ils pourraient être désavantagés par rapport à d'autres employeurs qui ont la capacité de mettre en œuvre un mécanisme de suivi perfectionné.

Afin d'assurer la simplicité et l'équité pour tous les employeurs, nous recommandons que la définition soit révisée de manière à comprendre un seul critère – 90 jours de travail – et qu'elle se fonde sur le nombre de jours de travail au Canada pendant l'année civile plutôt qu'au cours de toute période de 12 mois. Ce critère est beaucoup plus pratique à mettre en œuvre et à surveiller pour un employeur, et il demande beaucoup moins de temps de vérification à l'ARC.

Il est à noter qu'en plus de remplir l'un des critères proposés de 45 ou de 90 jours, l'employé doit par ailleurs remplir le critère des 183 jours de présence que renferment toutes les conventions signées par le Canada. Bien que les employés soient ainsi techniquement tenus de faire le suivi de tous leurs jours de présence sans égard au critère proposé (45 ou 90 jours) retenu par leur employeur, la grande majorité des employés non-résidents qui comptent des journées de travail au Canada sont loin de dépasser la limite de 183 jours; par conséquent, ce critère ne pose généralement pas de problème. En cas de problème, toutefois, l'employeur serait tenu de faire le suivi des jours de présence au Canada en plus des jours de travail aux fins du critère des 90 jours.

Seuils relatifs à l'exception de *minimis* aux fins des déclarations

En règle générale, l'employeur est tenu de produire une déclaration de renseignements T4 pour déclarer le montant de la rémunération versée à l'employé, que des retenues à la source sur le paiement soient obligatoires ou non. Les fiscalistes ont fait remarquer que cette obligation de déclaration imposait un fardeau administratif excessif aux employeurs dans les cas où le revenu est exonéré des retenues d'impôt.

3. Au paragraphe 153(6) de la Loi.

En réponse, les propositions ont été révisées pour inclure le nouveau paragraphe 200(1.1) du Règlement, qui prévoit de façon générale que la production d'un feuillet T4 n'est pas obligatoire pour un montant exonéré en vertu du sous-alinéa 153(1)(a)(ii) de la Loi (c.-à-d. un montant versé par un employeur non-résident admissible à un employé non-résident admissible) si l'employeur, après une enquête raisonnable, n'a aucune raison de croire que le total du revenu imposable de l'employé au Canada en vertu de la partie I de la Loi pour l'année civile est supérieur à 10 000 \$. Autrement dit, si la rémunération versée à l'employé est exonérée de l'impôt et s'élève à 10 000 \$ ou moins, l'employeur n'a pas à produire de feuillet T4.

Nous nous réjouissons de cette exemption. Cependant, nous croyons que le processus serait plus efficace et plus clair si le critère d'exemption de déclaration correspondait au critère d'exemption de retenues d'impôt. Ainsi, si le salaire d'un employé était admissible à une exemption de retenues en vertu de la Loi, il serait également exempt de l'obligation de déclaration prescrite par le Règlement. Le rattachement de ces exemptions serait avantageux à la fois pour l'employeur, puisque les coûts administratifs liés à la production de feuillets T4 pour les employés seraient moindres, et pour l'Agence du revenu du Canada (ARC) qui doit traiter le feuillet T4 lorsque l'employé est admissible à une exemption de retenues et d'impôt. L'exemple suivant illustre les tâches administratives qui pourraient être allégées pour toutes les parties concernées.

Un dirigeant d'un employeur non-résident est résident d'un pays avec lequel le Canada a conclu une convention. Il travaille au Canada pendant 30 jours au cours de l'année civile, et ce sont les seules journées où il est physiquement présent au Canada. Il touche une rémunération de 15 000 \$ CA pour ces 30 jours de travail. En vertu des modalités de la convention fiscale que le Canada a conclue avec son pays de résidence, sa rémunération de source canadienne est exonérée de l'impôt canadien. De plus, l'on satisfait aux définitions d'employeur non-résident admissible et d'employé non-résident admissible. Selon les propositions actuelles, l'employeur du dirigeant serait exonéré de la perception des retenues sur cette rémunération de source canadienne. Cependant, puisque la rémunération dépasse 10 000 \$ pour l'année civile, il est quand même tenu de produire un feuillet T4. Aux fins de la préparation de ce feuillet, le dirigeant doit fournir à son employeur un numéro d'identification-impôt, dont il doit faire la demande auprès de l'ARC. À la réception du feuillet T4, l'ARC doit en effectuer le traitement selon ses méthodes de traitement normales. Le dirigeant ne produit pas de déclaration de revenus des particuliers au Canada pour déclarer cette rémunération puisqu'elle est exonérée en vertu de la convention applicable⁴. Bien que le contribuable n'ait pas à produire de déclaration de revenus, l'ARC est informée qu'il touche un revenu de source canadienne (déclaré sur le feuillet T4) sans être au courant de l'exemption de déclaration, et elle émet par conséquent une demande exigeant que le dirigeant produise une déclaration de revenus au Canada conformément au paragraphe 150(2) de la Loi. Le dirigeant doit prendre les mesures nécessaires pour préparer et produire cette déclaration afin de se conformer à la demande, bien que la déclaration soit nulle.

Si l'exemption de produire un feuillet de renseignements T4 avait concordé avec l'exemption de retenues, le fardeau administratif et les coûts connexes auraient été moindres pour toutes les parties. L'employeur aurait évité de préparer le feuillet T4, l'ARC n'aurait pas eu à traiter la demande d'un numéro d'identification-impôt et le feuillet T4, croyant peut-être alors qu'une déclaration de revenus des particuliers était nécessaire et émettant par conséquent une demande de produire, et n'aurait par la suite

4. Le dirigeant ne serait pas tenu de produire une déclaration de revenus des particuliers conformément au paragraphe 150(1.1) de la Loi, étant donné qu'il n'a pas d'impôt à payer en vertu de la partie I de la Loi puisque son seul revenu de source canadienne est exonéré en vertu de la convention fiscale applicable.

pas eu à évaluer la déclaration nulle selon la convention. De plus, le dirigeant n'aurait pas eu à préparer une déclaration de revenus nulle.

Nous comprenons que le ministère des Finances doit créer des lois qui protègent l'information sur le revenu gagné au Canada afin que l'ARC puisse utiliser cette information pour maintenir l'intégrité du régime d'autocotisation. Nous croyons que l'harmonisation des exemptions de retenues d'impôt et de déclaration est appropriée dans ce sens. Si vous n'êtes pas de cet avis, cependant, nous proposons d'autres solutions à examiner. L'une d'elles consisterait à hausser le plafond d'exemption de 10 000 \$, ce qui réduirait le risque qu'un employé remplisse un critère d'exemption mais pas l'autre. Le seuil d'exemption de 10 000 \$ dans le contexte du Canada et des États-Unis n'a pas été rajusté depuis de nombreuses années – un seuil plus élevé serait peut-être approprié aujourd'hui. Une autre approche consisterait à modifier la méthode de déclaration pour les employeurs non-résidents admissibles qui versent une rémunération à des employés non-résidents admissibles. Par exemple, l'employeur pourrait fournir à l'ARC une annexe faisant état des noms, des numéros d'identification aux fins de l'impôt à l'étranger et de la rémunération de source canadienne correspondant au seuil de déclaration qui est versée à des employés non-résidents admissibles. En supprimant cette obligation de déclaration du système des feuillets T4, il serait possible d'éviter l'administration plus lourde que requièrent les demandes de numéro d'identification-impôt et les demandes de production de déclarations de revenus des particuliers.

Numéros d'identification-impôt de l'ARC

Comme il est indiqué plus haut, pour que l'employeur puisse produire un feuillet T4 visant à déclarer le salaire de source canadienne d'un employé, celui-ci doit demander un numéro d'identification-impôt. Cette exigence augmente les coûts administratifs pour les employeurs parce qu'ils doivent s'assurer que leurs employés non-résidents obtiennent ce numéro, et effectuer un suivi s'il y a lieu afin de pouvoir se conformer aux obligations de déclaration au moyen du feuillet T4. La nécessité d'obtenir un numéro d'identification-impôt est également contraignante pour le particulier et l'ARC. L'élimination de cette exigence allégerait les coûts administratifs pour toutes les parties et pourrait facilement être concrétisée en rajustant le critère d'exemption de déclaration pour qu'il corresponde à celui qui s'applique aux retenues d'impôt. Idéalement, l'exigence relative à l'obtention d'un numéro d'identification-impôt ne devrait pas s'appliquer aux particuliers qui ne sont pas assujettis à l'impôt canadien. Bien que nous comprenions que c'est le principal moyen dont dispose l'ARC pour identifier les particuliers, et donc un aspect important de ses programmes d'application de la loi, nous rappelons que le ministère offre une exemption de retenues d'impôt à certains particuliers, les désignant ainsi comme représentant un faible risque du point de vue de l'érosion de l'assiette fiscale. Le fait de supprimer l'identifiant de ces particuliers ne devrait pas mettre en péril la protection de l'assiette fiscale canadienne.

Nous comprenons que le processus de demande d'un numéro d'identification-impôt relève de la compétence de l'ARC plutôt que de celle du ministère. Nous vous saurions gré d'aborder cette question avec vos collègues de l'ARC afin d'assurer l'administration efficiente et efficace des mesures législatives.

Allègement pour les sociétés à responsabilité limitée (s.r.l.) ou autres entités non admissibles aux avantages prévus par une convention

La définition d'un employeur non-résident admissible exige que l'employeur soit résident d'un pays avec lequel le Canada a conclu une convention fiscale. Cependant, il est possible que des employeurs soient légalement constitués en tant qu'entités qui ne sont pas des « résidents d'un État contractant » en vertu des conventions fiscales canadiennes applicables. Par exemple, un employeur américain peut être constitué en tant que société à responsabilité limitée en vertu du

droit des sociétés des États-Unis. Les employés qui travaillent pour ces entités peuvent néanmoins être admissibles à l'allégement prévu à l'article XV de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis, soit parce que leur rémunération de source canadienne pour l'année est de 10 000 \$ ou moins, soit parce qu'ils ont été présents au Canada moins de 183 jours au cours d'une période de 12 mois et que leur rémunération n'était pas prise en charge par un établissement stable au Canada, sans égard à la structure d'entreprise. Étant donné que les employés seraient par ailleurs des employés non-résidents admissibles selon la définition proposée, leur exclusion des exemptions de retenues d'impôt et de déclaration en raison uniquement de la structure juridique de leur employeur ne semble pas cadrer avec l'objectif de promouvoir l'efficacité et de réduire les coûts administratifs. Pour ces raisons, nous recommandons que la définition d'employeur non-résident admissible soit précisée de façon à en indiquer l'application dans le cas des entités fiscalement transparentes ou autres entités semblables. La définition pourrait notamment être élargie, comme dans le cas des sociétés de personnes définies dans le projet de loi.

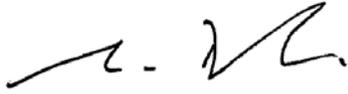
Modifications au système de dispense

Il faut s'attendre à ce que même si les parties prévoient qu'un employé ne sera pas présent au Canada pendant 45 jours de travail ou pendant un total de 90 jours au cours des périodes applicables, les engagements de l'entreprise pourraient plus tard l'amener à dépasser ces seuils, de sorte qu'il ne serait plus admissible aux exemptions de retenues d'impôt. Nous sommes heureux que le ministère ait tenu compte de ce point de détail en ajoutant le paragraphe 227(8.5) proposé de la Loi, qui indique qu'aucune pénalité ne s'appliquera si, après une enquête raisonnable, l'employeur n'avait aucune raison de croire, au moment d'effectuer le paiement, que l'employé dépassait les seuils. Cependant, des éclaircissements supplémentaires s'imposeraient relativement aux mesures que doit prendre l'employeur lorsqu'il apprend que l'employé a en fait perdu son statut d'employé non-résident admissible parce qu'il a dépassé les seuils applicables. Selon le libellé du paragraphe 227(8.5) proposé, il semblerait qu'aucune pénalité ne s'appliquera en cas d'omission d'effectuer des retenues sur une rémunération déjà versée à l'employé (c.-à-d. alors que l'employé remplissait les conditions de la définition d'un employé non-résident admissible). Cependant, on ne sait pas exactement si l'employeur serait par la suite tenu d'effectuer une remise « de rattrapage » lorsqu'il apprend le changement de statut de l'employé. Les parties pourraient probablement se prévaloir du programme de dispense actuel à partir du moment où l'employé n'est plus un employé non-résident admissible. Il y aurait lieu de fournir des indications aux employeurs pour le confirmer.

* * * * *

Nous nous réjouissons du soutien continu du ministère et apprécions sa collaboration avec le milieu des affaires international dans le but de concevoir et de mettre en œuvre un système qui permettra de réduire les coûts administratifs tout en protégeant l'assiette fiscale canadienne de l'érosion. Les dernières modifications apportées aux propositions continuent à faire évoluer toutes les parties vers un système qui répond à ces objectifs. Nous serions heureux de collaborer avec vous et avec l'ARC afin de peaufiner les propositions et de déterminer les modifications à apporter au processus de dispense actuel.

Veillez agréer, Madame, Monsieur, nos salutations distinguées,



Albert Baker, FCPA, FCA
Leader en politique fiscale
Deloitte s.r.l.



Fatima Laher
Associée
Deloitte s.r.l.

c. c. :

M. Brian Ernewein, directeur général, Direction de la politique de l'impôt, ministère des Finances du Canada

M. Olivier Bergeron, agent de la législation de l'impôt, Division de la législation de l'impôt, ministère des Finances du Canada

M. Claudio DiRienzo, conseiller, Politique sur les non-résidents, Agence du revenu du Canada