

2024 numéro 38
16 juillet 2024

FiscAlerte – Canada

L'ARC revient sur sa position antérieure concernant la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR sur les honoraires de sous-traitants

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.

L'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») a récemment annoncé sa nouvelle position concernant les honoraires de sous-traitants remboursés à un non-résident pour des services rendus au Canada. Plus précisément, dans une récente interprétation technique externe, l'ARC a conclu que les honoraires payés par une société résidant au Canada à une société non-résidente à titre de remboursement d'honoraires de sous-traitants pour des services rendus au Canada sont assujettis à la retenue d'impôt, revenant ainsi sur sa position antérieure publiée en 2008. La nouvelle position de l'ARC s'applique aux remboursements d'honoraires de sous-traitants effectués après le 30 septembre 2024.

Le présent bulletin donne un aperçu des positions antérieure et actuelle de l'ARC sur les honoraires de sous-traitants remboursés à un non-résident ainsi que des éléments que les contribuables doivent prendre en considération pour respecter la nouvelle position.

Contexte

En vertu de l'alinéa 153(1)g) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR ») et de l'article 105 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (le « RIR »), les honoraires, commissions ou autres sommes versés à une personne non-résidente à l'égard de services rendus au Canada sont assujettis à une retenue d'impôt de 15 %. Comme il a été résumé par la Cour canadienne de l'impôt (la « CCI ») dans une décision rendue en 2007, le but de la retenue d'impôt est d'assurer que des fonds sont disponibles aux fins du paiement de l'impôt sur le revenu du Canada établi, le cas échéant, contre un non-résident à l'égard du revenu gagné au Canada.

Plus précisément, la CCI avait conclu que le remboursement des frais de déplacement et des débours engagés par le sous-traitant non-résident n'était pas assujéti à la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR¹. La CCI était arrivée à cette conclusion au motif que l'article 105 du RIR n'imposait une retenue d'impôt qu'aux paiements qui sont de la nature d'un revenu gagné au Canada par le non-résident. Bien que les honoraires et les commissions soient des paiements de la nature d'un revenu, les sommes payées à des sous-traitants pour rembourser les débours qu'ils ont engagés n'ont pas cette nature.

Dans un document publié en 2008², l'ARC avait adopté la position selon laquelle la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR ne s'appliquerait pas, de façon générale, au remboursement des dépenses d'un non-résident, y compris les honoraires de sous-traitants et les frais de déplacement, pour des services rendus au Canada, pourvu que les renseignements concernant ce remboursement soient disponibles et consignés au moment où le paiement a été effectué au non-résident.

À l'opposé, dans un document publié en 2019³, l'ARC avait plutôt conclu que les paiements anticipés versés par une société résidant au Canada à une société non-résidente pour des services rendus au Canada par un sous-traitant seraient assujéti à la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR, puisque le fait que la société non-résidente avait sous-traité ses obligations dans le cadre de l'entente avec la société résidant au Canada ne changeait rien au fait que la société non-résidente avait été payée pour des services rendus au Canada. Dans le même document, l'ARC avait confirmé que la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR ne s'appliquerait pas à des sommes versées à un non-résident à titre de remboursement des frais de déplacement payés par le non-résident à un sous-traitant à l'égard de services rendus au Canada.

Dans un document daté du 29 avril 2024 et publié le 5 juin 2024 (le « document de 2024 »)⁴, l'ARC a admis qu'il est difficile de concilier ses points de vue exprimés dans ses documents de 2008 et de 2019 à l'égard des honoraires des sous-traitants.

Nouvelle position de l'ARC

Dans le document de 2024, l'ARC devait se pencher sur le scénario suivant :

- ▶ Une société résidant au Canada (« CanCo ») avait conclu une entente avec une société non-résidente sans lien de dépendance (« USCo ») pour la prestation de services, dont certains devaient être rendus au Canada.

¹ Dans le présent bulletin, la « retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR » renvoie à la retenue d'impôt prévue à l'alinéa 153(1)g) de la LIR et à l'article 105 du RIR.

² Document de l'ARC n° 2008-0297161E5, daté du 16 septembre 2009 (le « document de 2008 »).

³ Document de l'ARC n° 2019-0823641I7, daté du 16 octobre 2020 (le « document de 2019 »).

⁴ Document de l'ARC n° 2022-0943241E5.

- ▶ Dans l'entente, CanCo avait convenu de rembourser à USCo tous les frais directs et indirects de déplacement et de repas.
- ▶ USCo avait sous-traité les services à rendre au Canada à sa filiale résidant au Canada (« CanSub »).
- ▶ Une fois les services rendus, CanSub les avait facturés à USCo en distinguant ses honoraires pour les services rendus au Canada et ses frais de déplacement et de repas. Puis, USCo avait payé la facture dans son intégralité.
- ▶ USCo avait ensuite facturé les services à CanCo en distinguant ses honoraires pour les services rendus à l'extérieur du Canada, ses frais de déplacement et de repas ainsi que la somme facturée par CanSub pour les services rendus au Canada.

L'ARC devait déterminer si CanCo serait tenue de faire la retenue d'impôt prévue à l'alinéa 153(1)g) de la LIR et à l'article 105 du RIR à l'égard de la partie de la somme facturée par USCo pour le remboursement des honoraires ainsi que des frais de déplacement et de repas facturés par CanSub à USCo pour les services rendus au Canada.

L'ARC a confirmé sa position selon laquelle la décision rendue par la CCI en 2007 appuie la proposition voulant que le remboursement des frais de déplacement et de repas ne soit pas assujéti à la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR dans des circonstances semblables à celles de cette décision puisque les mots « honoraires, commissions ou autres sommes pour services » à l'alinéa 153(1)g) de la LIR sont limités aux sommes qui sont de la nature d'un revenu gagné au Canada entre les mains du bénéficiaire non-résident.

L'ARC a conclu que, dans le cadre du scénario fourni, conformément à sa position dans le document de 2019, le remboursement des frais de déplacement et de repas par CanCo à USCo à l'égard des services rendus au Canada ne serait pas assujéti à la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR, peu importe que ces sommes aient été payées par USCo ou CanSub, pourvu que CanCo ait accepté de les rembourser. Toutefois, les honoraires payés par CanCo à USCo pour les services rendus au Canada (par CanSub) seraient assujéttis à la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR⁵.

L'ARC a reconnu que ses points de vue dans le document de 2024 constituaient un changement de position par rapport à ceux exprimés dans le document de 2008.

Date d'application et allégement administratif temporaire

Dans un document distinct daté du 28 mai 2024, mais aussi publié le 5 juin 2024⁶, l'ARC a précisé que le changement de position exposé dans le document de 2024 s'appliquait aux remboursements d'honoraires de sous-traitants effectués après le 30 septembre 2024,

⁵ L'ARC a aussi souligné que si CanSub avait été un non-résident, les paiements d'USCo à CanSub auraient peut-être aussi été assujéttis à la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR.

⁶ Document de l'ARC n° 2022-0943242E5.

repoussant ainsi la date butoir du 30 juin 2024 qu'elle avait initialement fixée dans son document de 2024.

De plus, l'ARC a indiqué que, pour les contribuables qui ont effectué des paiements potentiellement assujettis à la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR après le 16 septembre 2009 et avant le 1^{er} octobre 2024, et qui se sont appuyés sur les points de vue que l'ARC a exprimés dans le document de 2008, aucune cotisation ne serait établie à l'égard d'une retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR, d'intérêts ni de pénalités, pourvu que les conditions énumérées dans le document de 2008 aient été par ailleurs remplies. Ces conditions prévoient notamment que les renseignements concernant le remboursement des honoraires et des frais de déplacement du sous-traitant doivent être disponibles et consignés au moment où le paiement est fait au non-résident et que des registres des sommes sur lesquelles aucun impôt n'est retenu et des raisons pour lesquelles la retenue n'a pas été faite doivent être tenus⁷.

Enfin, l'ARC a souligné que si un non-résident peut prouver que l'impôt qui devrait habituellement être retenu sur un paiement est supérieur à l'impôt qu'il devrait ultimement payer, en se basant sur une protection conférée par une convention ou sur une estimation de ses revenus et dépenses, l'ARC pourrait, sur présentation d'une demande par le non-résident, renoncer à la retenue d'impôt, ou réduire celle-ci en conséquence⁸.

Considérations pratiques

La position révisée de l'ARC concernant la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR sur les honoraires de sous-traitants remboursés à des non-résidents apporte des précisions aux contribuables.

Les contribuables qui comptent se prévaloir de l'allégement administratif temporaire de l'ARC à l'égard de la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR pour des paiements faits à des non-résidents d'ici le 30 septembre 2024 devraient veiller à satisfaire aux conditions prévues dans le document de 2008.

Il pourrait être nécessaire d'apporter des modifications aux contrats conclus avec des entrepreneurs non-résidents afin de préciser que la retenue d'impôt s'appliquera au remboursement des honoraires des sous-traitants pour des services rendus au Canada. Ces documents devraient établir clairement la personne à qui incombe l'obligation de retenue d'impôt.

⁷ Dans le document de 2008, l'ARC souligne aussi que les honoraires de sous-traitants remboursés devraient être inclus à la case 18, « Revenu brut », du formulaire T4A-NR, *État des honoraires, des commissions ou d'autres sommes payés à des non-résidents pour services rendus au Canada*, émis au nom du non-résident. Les frais de déplacement sont déclarés séparément dans le formulaire T4A-NR.

⁸ En vertu du paragraphe 153(1.1) de la LIR. Pour savoir comment demander une dérogation, veuillez consulter la circulaire d'information IC 75-6R2, *Retenue d'impôt obligatoire sur les montants versés à des non-résidents pour des services rendus au Canada*.

Enfin, les contribuables devraient veiller à ce que les factures soumises par les entrepreneurs non-résidents présentent les frais de déplacement et les autres débours de façon distincte, tout comme toute partie des honoraires qui ne concernent pas des services rendus au Canada, puisque ces sommes ne sont généralement pas assujetties à la retenue d'impôt prévue à l'article 105 du RIR.

Pour en savoir davantage

Pour en savoir davantage, veuillez communiquer avec votre conseiller EY ou EY Cabinet d'avocats.

EY | Travailler ensemble pour un monde meilleur

La raison d'être d'EY est de contribuer à un monde meilleur, en créant de la valeur à long terme pour ses clients, pour ses gens et pour la société, et en renforçant la confiance à l'égard des marchés financiers.

Les équipes diversifiées d'EY, réparties dans plus de 150 pays, renforcent la confiance grâce à l'assurance que leur permettent d'offrir les données et la technologie, et aident les clients à croître, à se transformer et à exercer leurs activités.

Que ce soit dans le cadre de leurs services de certification, de consultation, de stratégie, de fiscalité, ou encore de leurs services transactionnels ou 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, sur le plan tant national qu'international, alliées à une expérience sectorielle, commerciale et pratique. Notre éventail de services axés sur la réalisation d'économies d'impôts s'ancre dans 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.

© 2024 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 discuter de votre propre situation. 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.

ey.com/ca/fr