



**Le Comité mixte sur la fiscalité de
l'Association du Barreau canadien
et de
l'Institut Canadien des Comptables agréés**

L'Institut Canadien des Comptables agréés, 277, rue Wellington Ouest, Toronto (Ontario) M5V 3H2

L'Association du Barreau canadien, 865, avenue Carling, bureau 500, Ottawa (Ontario) K1S 5S8

Par courriel à : comments_commentaires@cra-arc.gc.ca

Le 30 septembre 2009

Agence du revenu du Canada
344, rue Slater
Ottawa (Ontario) K1A 0L5

Objet : Processus de déclaration proposé pour l'application des avantages en vertu d'une convention concernant des sommes payées à des non-résidents

Madame, Monsieur,

La présente est en réponse à votre demande de commentaires du public sur le processus de déclaration proposé pour l'application des avantages en vertu d'une convention concernant des sommes payées à des non-résidents. Nous souhaitons plus particulièrement vous faire part de certaines préoccupations au sujet de la version préliminaire des formulaires mentionnés ci-dessous, récemment publiée par l'Agence du revenu du Canada (ARC) :

- formulaire NR301, *Déclaration des avantages en vertu d'une convention fiscale pour un contribuable non résident* (qui n'est ni une société de personnes ni une entité hybride);
- formulaire NR302, *Déclaration des avantages en vertu d'une convention fiscale pour une société de personnes avec associés non résidents*;
- formulaire NR303, *Déclaration des avantages en vertu d'une convention fiscale pour une entité hybride*.

Nous vous remercions de nous offrir l'occasion de faire connaître notre opinion sur le processus de déclaration et sur les formulaires proposés (collectivement appelés ci-après «formulaires de déclaration des avantages» ou «formulaires»).

De manière générale, nous sommes d'avis, comme nous l'exprimons de façon plus détaillée ci-après, que le but des formulaires n'est pas clair. De plus, il devrait être précisé que le payeur n'encourra aucune pénalité si la retenue est effectuée au taux réduit conformément aux formulaires, et que le

payeur n'a aucune raison de mettre en doute les renseignements fournis par le non-résident. Par ailleurs, le payeur canadien qui n'a pas reçu de formulaire de déclaration d'avantages rempli ne devrait pas être obligé de retenir l'impôt au taux légal de 25 % s'il dispose des renseignements nécessaires pour conclure qu'un taux réduit s'applique.

Nous espérons que nos commentaires aideront l'ARC à améliorer le processus de déclaration et les formulaires proposés, pour le bénéfice tant des contribuables que de l'ARC.

Obligation pour le non-résident de remplir les formulaires de déclaration d'avantages

L'ARC a indiqué avoir élaboré les nouveaux formulaires afin d'aider les payeurs canadiens à déterminer s'il est approprié d'appliquer un taux réduit aux retenues sur des paiements versés à des bénéficiaires non-résidents. Par ailleurs, rien dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* (ci-après «la Loi») ou les *Règlements de l'impôt sur le revenu* n'oblige le contribuable non-résident à produire le formulaire.

Les directives qui accompagnent la version préliminaire des formulaires de déclaration d'avantages ne sont pas claires quant à savoir si le payeur canadien doit avoir reçu un formulaire de déclaration d'avantages rempli avant d'appliquer un taux réduit aux retenues. Ces directives contiennent deux exemples de situations où le payeur canadien ne devrait pas appliquer un taux réduit aux retenues :

- le contribuable non-résident n'a pas fourni un formulaire de déclaration des avantages rempli, ni les renseignements équivalents, et le payeur canadien n'est pas certain que le taux réduit s'applique;
- le formulaire de déclaration des avantages approprié n'a pas été dûment rempli.

Ces exemples semblent contradictoires. Le premier exemple laisse croire, en corollaire, que le payeur canadien peut réduire la retenue s'il a les renseignements nécessaires pour justifier le droit du bénéficiaire à une retenue à taux réduit, que celui-ci ait rempli ou non un formulaire de déclaration des avantages. Cela concorde avec ce qui est mentionné dans la demande de commentaires du public : «Un payeur n'aura pas à recevoir un formulaire d'un non-résident avant de réduire les retenues d'impôt de la partie XIII.» Qui plus est, le paragraphe 10(6) des RAIR semble exiger du payeur qu'il effectue la retenue au taux le moins élevé, lorsqu'il s'applique.

Le deuxième exemple donne toutefois à penser que le payeur ne peut réduire la retenue que s'il a reçu un formulaire de déclaration des avantages dûment rempli. Si l'on se fie aux exemples de feuilles de calcul, le non-résident est tenu de remplir le formulaire approprié (ainsi, on peut lire dans la feuille de calcul A que «M. Smith doit fournir un formulaire NR301 rempli à APAN» et que «La société américaine [...] doit fournir un formulaire NR303 rempli à APAN»).

Si le payeur canadien dispose de renseignements suffisants pour justifier l'application d'un taux de retenue réduit en vertu d'une convention, il est inapproprié de l'obliger à obtenir les mêmes renseignements sur un formulaire prescrit. Le fait est que les paiements à des non-résidents sont souvent majorés en fonction de la retenue d'impôt, de sorte que c'est le payeur canadien qui assume le coût de celle-ci. Par conséquent, même si le contribuable non-résident avait droit à un taux de retenue réduit en vertu d'une convention, il n'aurait aucun intérêt à remplir le formulaire de déclaration d'avantages dans le but de réduire le coût de la retenue pour le payeur canadien.

Nous recommandons donc que les directives qui accompagnent les formulaires de déclaration d'avantages soient révisées de façon à préciser que le payeur canadien n'a pas besoin d'avoir reçu le formulaire rempli pour appliquer un taux réduit à la retenue à la source s'il dispose de renseignements équivalents pour justifier l'application d'un tel taux.

Les directives demandent aussi au payeur canadien de ne pas appliquer le taux réduit de retenue à la source si le payeur n'est pas certain que le taux réduit s'applique ou s'il a une raison de croire que les renseignements fournis dans le formulaire sont incorrects ou trompeurs. Des directives supplémentaires ou des précisions sont nécessaires à cet égard, car les questions suivantes se posent :

- Dans quelle mesure le payeur canadien devrait-il se fier à l'exactitude des renseignements que le contribuable non-résident a inscrits sur le formulaire? Le payeur canadien devrait-il présumer que ces renseignements sont complets et exacts, sauf s'il a connaissance d'autres faits qui soulèvent un doute quant à la fiabilité du contenu du formulaire?
- Quelles circonstances ou quels critères seraient considérés comme un motif raisonnable de douter de la validité ou de la fiabilité des renseignements inscrits sur le formulaire?

Contrôle diligent par le payeur canadien — Renonciation aux pénalités et intérêts

En vertu du paragraphe 215(6) de la Loi, le payeur canadien doit retenir et verser l'impôt de la partie XIII au taux approprié, à défaut de quoi il s'expose à une pénalité et à des intérêts. En outre, les paragraphes 212(1) et 227(8.1) de la Loi rendent le contribuable non-résident solidairement redevable de la retenue d'impôt de la partie XIII ainsi que de toute pénalité et de tout intérêt connexes si le payeur canadien fait défaut de déduire ou de retenir le montant requis.

La modification récemment apportée à la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis (ci-après «la convention Canada-É.-U.») accroît la complexité et alourdit le fardeau administratif pour le payeur canadien qui doit vérifier le taux de retenue à la source applicable aux sommes payées ou portées au crédit de la personne résidant aux É.-U. La convention Canada-É.-U. modifiée prévoit que la personne résidant aux É.-U. se verra refuser les pleins avantages de la convention si certaines dispositions relatives aux restrictions apportées aux avantages ne sont pas respectées. Ces dispositions permettent tout de même à la personne résidant aux É.-U. de se prévaloir des avantages prévus par la convention quant à certains types de revenu. La convention modifiée prévoit aussi une règle «de transparence», qui permet aux membres ou aux propriétaires résidant aux É.-U. d'une entité fiscalement transparente («entité hybride») d'avoir droit aux avantages prévus par la convention.

Si le payeur canadien et la personne résidant aux É.-U. n'ont entre eux aucun lien de dépendance, le payeur canadien doit se fier aux affirmations de la personne résidant aux É.-U. pour déterminer le taux de retenue applicable. Le payeur canadien a besoin de directives plus poussées sur l'étendue du contrôle préalable à exercer sur les renseignements et les déclarations fournis par la personne non-résidente, compte tenu de la possibilité que, dans certains cas, la personne non-résidente doive elle-même obtenir les renseignements pertinents de ses propres investisseurs (dans le cas, par exemple, où le non-résident est une entité hybride), ce qui peut comporter des difficultés.

En vertu du paragraphe 220(3.1) de la Loi, l'ARC a le pouvoir d'administrer le régime fiscal de façon juste et raisonnable en renonçant aux pénalités et aux intérêts pour aider les contribuables à régler les problèmes qui ne découlent d'aucune faute de leur part, et de faire appel au bon sens en traitant avec les contribuables qui, en raison de circonstances indépendantes de leur volonté, ne peuvent se conformer à une exigence légale en matière d'impôt sur le revenu.

Or, il peut arriver que le payeur canadien, se fondant sur le formulaire de déclaration d'avantages soumis par le non-résident, retienne et verse l'impôt au taux réduit, mais que la retenue soit ultérieurement jugée insuffisante parce que le contribuable non-résident a fourni des renseignements incomplets ou erronés que le payeur canadien n'avait aucune raison de mettre en doute. Dans ces circonstances, le payeur canadien ne devrait pas encourir de pénalité et d'intérêts. À notre avis, l'ARC devrait renoncer à la pénalité et aux intérêts dans le cas où le payeur canadien a obtenu le formulaire de déclaration d'avantages approprié ou a procédé à quelque autre contrôle préalable pour obtenir et examiner les renseignements requis. Une telle situation semble relever du paragraphe 220(3.1), qui permet à l'ARC de renoncer aux pénalités et aux intérêts dans le cas où le contribuable n'est pas en mesure de se conformer à une disposition particulière en raison de circonstances indépendantes de sa volonté.

Date d'expiration

Selon les directives accompagnant la version préliminaire des formulaires de déclaration d'avantages, la période de validité de ces formulaires prend fin à la plus rapprochée des dates suivantes :

- la date d'un changement de l'admissibilité du contribuable aux avantages prévus par la convention (formulaire NR301) ou d'un changement du taux effectif de déduction à la source (formulaires NR302 et NR303);
- deux ans suivant la date de signature.

Nous nous interrogeons sur les motifs qui justifient ces limitations. D'abord, le payeur canadien n'a pas nécessairement la possibilité d'être informé des changements dans la situation du non-résident susceptibles d'entraîner un changement de l'admissibilité de celui-ci aux avantages prévus par la convention ou un changement du taux effectif de retenue à la source. De plus, dans de nombreux cas, il est possible que la situation du non-résident n'ait pas changé au cours du délai de deux ans. Il n'y a apparemment aucune raison pour laquelle la période de validité du formulaire devrait prendre fin deux ans suivant la date de la signature si la situation du non-résident n'a pas changé.

Pour simplifier les exigences, nous recommandons que les formulaires remplis demeurent valides jusqu'à ce qu'un changement dans la situation du non-résident invalide un quelconque renseignement figurant sur le formulaire et ayant une incidence sur le statut du non-résident relativement à une convention fiscale.

Comme le payeur canadien n'a peut-être pas la possibilité d'être informé des changements dans la situation du non-résident susceptibles d'entraîner un changement dans l'admissibilité de celui-ci aux avantages prévus par la convention ou un changement du taux effectif de retenue à la source, nous recommandons que soit inclus dans le formulaire de déclaration d'avantages un engagement par le non-

résident d'informer le payeur canadien dans les 30 jours de tout changement dans sa situation susceptible d'invalidier un quelconque renseignement fourni par l'entremise de ce formulaire.

En plus d'indiquer l'obligation de mettre à jour les formulaires déjà remplis, l'ARC devrait envisager de fournir certains exemples de changement de situation du non-résident susceptible d'entraîner un changement dans l'admissibilité de celui-ci aux avantages prévus par la convention ou un changement du taux effectif de déduction à la source. Par exemple, un changement minime dans le pourcentage d'attribution d'une société de personnes ou d'une entité hybride non-résidente serait-il considéré comme un changement dans la situation de celle-ci? L'ARC devrait également énoncer les présomptions que le payeur canadien peut appliquer au sujet des changements dans la situation du non-résident, ou indiquer l'étendue et la nature du contrôle préalable que le payeur canadien doit effectuer relativement à l'expiration de la période de validité du formulaire de déclaration d'avantages.

Organisations exonérées

Selon l'article XXI de la convention Canada-É.-U., les organisations exonérées aux États-Unis n'ont aucune retenue d'impôt à effectuer sur les dividendes. Or, certaines organisations exonérées ne sont ni des sociétés par actions, ni des fiducies. Par conséquent, il est actuellement difficile de savoir comment une organisation exonérée d'impôt aux États-Unis devrait remplir le formulaire NR301 ou être inscrite sur le formulaire NR302 ou NR303.

Renseignements à fournir sur le formulaire NR302

La feuille de calcul A du formulaire NR302 permet de déterminer le taux effectif de retenue de l'impôt de la partie XIII et la feuille de calcul B, le pourcentage d'exemption prévu par la convention à l'égard du revenu d'une société de personnes non-résidente. Le pourcentage d'attribution et le taux prévu par la convention pour chaque associé non-résident qui a droit aux avantages prévus par la convention fiscale canadienne à l'égard du revenu de la société de personnes sont inscrits à la partie I de la feuille de calcul A et les renseignements équivalents pour chaque associé non-résident qui n'a pas droit aux avantages prévus par la convention fiscale canadienne sont inscrits à la partie II de la feuille de calcul.

Le taux prévu par la convention pour tous les associés non-résidents qui n'ont pas droit aux avantages prévus par la convention fiscale canadienne s'établit à 25 %. Pour ce qui est des renseignements à fournir à la partie II, le pourcentage d'attribution global pour ces associés non-résidents devrait suffire à calculer le taux effectif de retenue à la source et le pourcentage d'exemption du revenu prévu par la convention. Cette façon de faire est cohérente avec celle servant à établir les renseignements nécessaires pour les calculs équivalents des feuilles de calcul A et B du formulaire NR303 dans le cas d'une entité hybride non-résidente.

On ne sait pas très bien pour le moment comment les renseignements concernant les associés résidant au Canada devraient être inscrits dans les feuilles de calcul A et B du formulaire NR302. Nous recommandons que les directives qui s'appliquent au formulaire NR302 soient clarifiées en conséquence.

On ne sait pas non plus très bien quelle forme de déclaration de résidence canadienne doit être obtenue des associés résidant au Canada. Les associés doivent généralement fournir une déclaration de résidence à la société de personnes. La déclaration, par l'associé canadien, de sa résidence canadienne à la société de personnes devrait donc, à notre avis, suffire aux fins du formulaire NR302.

Calcul du pourcentage d'attribution

Il serait utile que l'ARC fournisse des indications sur la façon de calculer le pourcentage dans diverses circonstances, par exemple dans le cas où la société de personnes ou l'entité hybride a plusieurs catégories de parts, offrant des droits différents quant à l'attribution du revenu. Dans ces circonstances, la répartition définitive du revenu reçu du payeur canadien par la société de personnes ou l'entité hybride ne peut être déterminée qu'après la fin de l'exercice de la société de personnes ou de l'entité hybride, ce qui fait que les renseignements nécessaires pour remplir la partie pertinente du formulaire ne seront pas disponibles avant cette date.

Nous sommes conscients que certaines des questions ci-dessus pourraient être traitées dans la version mise à jour de la circulaire d'information 76-12R6, *Taux applicable de l'impôt de la partie XIII sur les sommes payées ou créditées aux personnes résidant dans des pays ayant conclu une convention fiscale avec le Canada*. Nous souhaitons avoir l'occasion d'examiner et de commenter ce document avant qu'il soit finalisé.

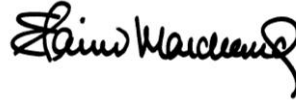
À l'heure actuelle, à la demande d'un payeur canadien, l'ARC fournit une confirmation écrite des calculs, effectués par le payeur canadien, du taux effectif de retenue à la source de l'impôt de la partie XIII sur le revenu payé à une société de personnes ou du pourcentage total d'exemption prévu par la convention en ce qui concerne les profits d'entreprise ou les gains de disposition réalisés par une société de personnes. Cette confirmation exige les mêmes calculs que ceux des feuilles de calculs A et B du formulaire NR302. L'ARC devrait continuer à fournir de telles confirmations écrites à la demande du payeur canadien

Nous vous remercions de l'attention que vous porterez à ces recommandations. Le présent mémoire a été préparé par le Comité mixte sur la fiscalité de l'Association du Barreau canadien et de l'Institut Canadien des Comptables Agréés, qui regroupe des fiscalistes chevronnés des deux organisations. Le Comité a principalement pour rôle de formuler des commentaires à l'intention des autorités fiscales sur des questions liées à l'impôt sur le revenu. Nous serions heureux d'avoir l'occasion de discuter plus à fond avec vous de nos préoccupations et de nos recommandations.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de nos sentiments distingués,



John Van Ogtrop
Président, Comité sur la fiscalité
L'Institut Canadien des Comptables Agréés



Elaine Marchand
Présidente, Section de droit fiscal
L'Association du Barreau canadien