

DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
SERVICE DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES
ET AUX FIDUCIES

DATE : LE 19 NOVEMBRE 2007

OBJET : **BONI DE SIGNATURE REÇU PAR UN NON-RÉSIDENT DU CANADA**
N/RÉF. : 07-010323

La présente est pour faire suite à votre demande ***** dans laquelle vous vous interrogez sur le traitement fiscal d'un boni versé à un athlète qui ne réside pas au Canada par une équipe québécoise.

À moins d'indications contraires, tous les nombres utilisés pour désigner une disposition législative correspondent à des articles de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI ».

FAITS

Les faits, tels que nous les comprenons, sont les suivants :

- un athlète résidant aux États-Unis est embauché par une équipe canadienne pour jouer au Canada, dont un certain nombre de parties au Québec. Son contrat d'emploi prévoit le versement d'un boni en conséquence de sa signature, boni que nous désignerons ci-après « boni de signature »;
- l'athlète ne réside au Québec ou au Canada à aucun moment des années d'imposition en cause, ni dans les faits, ni en vertu d'une présomption prévue par une loi fiscale;
- il a été déterminé que son salaire qui provient de ses fonctions exercées au Québec correspond à ***** de son salaire total;
- l'athlète reçoit le boni de signature dans une année où il est employé au Québec;
- on suppose que les conditions d'octroi du boni de signature permettent d'en attribuer ***** à ses fonctions exercées au Québec.

QUESTION

Quel est le traitement fiscal de ce boni aux fins de l'impôt du Québec?

ANALYSE

1. Assujettissement en vertu de l'article 26

Le non-résident du Canada qui est employé au Québec dans une année d'imposition ou qui l'a été dans une année antérieure est assujetti à l'impôt sur son revenu gagné au Québec en vertu de l'article 26. Selon les faits soumis, l'athlète est assujetti à l'impôt québécois en vertu de cet article 26 parce qu'il ne réside pas au Canada et est employé au Québec dans l'année où il reçoit le boni de signature.

2. Calcul de l'impôt de la partie I du non-résident

Tel que prévu au deuxième alinéa de l'article 26, l'impôt à payer par le non-résident du Canada visé à cet article s'applique à son revenu imposable gagné au Canada, déterminé conformément à l'article 1091, dans la proportion que représente son revenu gagné au Québec, déterminé conformément à l'article 1089, sur son revenu gagné au Canada, déterminé conformément à l'article 1090.

3. Calcul du revenu gagné au Québec et du revenu gagné au Canada

Le paragraphe *a* de chacun des articles 1089 et 1090 considère comme du revenu gagné au Québec ou du revenu gagné au Canada, selon le cas, le revenu provenant des fonctions des charges ou des emplois exercées au Québec. Aux fins de ce paragraphe, le revenu provenant d'une charge ou d'un emploi se calcule tel que prévu par la LI, en l'occurrence par les articles 32 à 79.

L'article 1092 permet de déterminer le montant qui doit être inclus dans le revenu gagné au Québec et dans le revenu gagné au Canada en vertu du paragraphe *g* de chacun des articles 1089 et 1090 dans le cas des personnes visées à l'article 1093. Le paragraphe *e* de l'article 1093 vise entre autres, pour une année, un particulier qui, conformément à un contrat, reçoit dans l'année un montant qui est ou sera admissible en déduction dans le calcul du revenu d'un contribuable assujetti à l'impôt en vertu de la partie I et qui, indépendamment du contrat, peut être considéré comme ayant été reçu en totalité ou en partie à titre de contrepartie pour la conclusion du contrat (1093(e)(ii)).

L'athlète est une personne visée au paragraphe *e* de l'article 1093 à l'égard de son boni de signature. Il pourrait devoir inclure celui-ci dans son revenu gagné au Québec et dans son revenu gagné au Canada en vertu du paragraphe *g* de chacun des articles 1089 et 1090. Toutefois, le sous-paragraphe iii du paragraphe *b* de l'article 1092 prévoit que les montants décrits au paragraphe *e* de l'article 1093 ne sont pas compris dans le montant déterminé en vertu de l'article 1092 pour l'application du paragraphe *g* de l'article 1089, lorsqu'ils doivent autrement être inclus dans le revenu gagné au Québec du particulier pour l'année.

Les faits que vous nous avez soumis nous permettent de conclure que l'article 34 s'applique au boni de signature de sorte qu'il constitue, pour l'athlète, un revenu provenant d'une charge ou d'un emploi. Il doit donc être inclus dans le revenu gagné au Québec et dans le revenu gagné au Canada en vertu du paragraphe *a* de chacun des articles 1089 et 1090, dans la mesure où il provient des fonctions de l'athlète exercées au Québec. L'article 1092 ne s'applique donc pas en l'espèce au boni de signature et aucun montant n'est à inclure relativement à ce boni dans le revenu gagné au Québec et dans le revenu gagné au Canada de l'athlète pour l'année en vertu du paragraphe *g* de chacun des articles 1089 et 1090.

Selon les faits soumis, ***** du boni de signature provient des fonctions exercées au Québec.

4. Calcul du revenu imposable gagné au Canada

Le résultat de la proportion du revenu gagné au Québec sur le revenu gagné au Canada pouvant maintenant être déterminé aux fins du deuxième alinéa de l'article 26, reste à déterminer le revenu imposable gagné au Canada de l'athlète conformément aux règles prévues à l'article 1091.

Le revenu imposable gagné au Canada correspond sommairement au revenu gagné au Canada moins certaines déductions permises dans le calcul du revenu imposable.

Parmi les montants admissibles en déduction dans le calcul du revenu imposable gagné au Canada, on retrouve les montants exonérés d'impôt en vertu d'une convention fiscale, prévus au paragraphe *a* de l'article 725. Puisqu'on a affaire à une personne qui réside aux États-Unis et que le Québec n'a pas de convention fiscale avec ce pays, seule la convention fiscale du Canada avec les États-Unis s'applique.

Après analyse des articles XV et XVI de la convention fiscale du Canada avec les États-Unis, nous comprenons que lorsqu'un boni de signature constitue du revenu provenant d'une charge ou d'un emploi exercé dans un État, il est imposé dans cet État. En l'occurrence, le boni versé par l'équipe québécoise à l'athlète résidant aux États-Unis est imposable au Canada. Il ne constitue donc pas un montant exonéré d'impôt en vertu d'une convention fiscale pour l'application du paragraphe *a* de l'article 725.

L'impôt de la partie I payable par l'athlète peut maintenant être déterminé puisque tous les paramètres en permettant le calcul conformément au deuxième alinéa de l'article 26 sont connus.

5. Remise de l'impôt de la partie I des non-résidents visés à l'article 26

L'article 96R6 du *Règlement sur l'administration fiscale* (R.R.Q., 1981, c. M-31, r. 1), ci-après désigné « Règlement », prévoit une remise de l'impôt, des intérêts et des pénalités qui seraient autrement exigibles en vertu de la partie I de la LI d'un particulier visé à l'article 26 de cette loi si ce n'était des articles 96R4 et 96R5 du Règlement. Il prévoit aussi que les articles 96R4 et 96R5 ne s'appliqueront pas s'il en résulte une augmentation de ces impôts, intérêts et pénalités autrement exigibles.

Les articles 96R4 et 96R5 du Règlement complètent l'article 1089 pour établir un nouveau revenu gagné au Québec qui constituera le numérateur d'une nouvelle proportion applicable à l'impôt sur le revenu imposable gagné au Canada du non-résident. Le dénominateur de cette proportion demeure le revenu gagné au Canada déterminé conformément à l'article 1090. La nouvelle proportion s'appliquera à l'impôt de la partie I autrement calculé sur le revenu imposable gagné au Canada, déterminé conformément à l'article 1091.

La différence positive, s'il en est, entre l'impôt de la partie I du non-résident calculé en prenant comme numérateur, aux fins de la proportion prévue au deuxième alinéa de l'article 26, le montant établi en vertu de l'article 1089, et l'impôt de la partie I du non-résident calculé en prenant comme numérateur, aux fins de ladite proportion, le montant établi en vertu de l'article 1089 et des articles 96R4 et 96R5 du Règlement, sera remise au non-résident, tel que le prévoit l'article 96R6 du Règlement.

En essence, le but de cette remise d'impôt est que le non-résident du Canada visé à l'article 26 ne paie pas d'impôt au Québec sur un montant de revenu qui dépasse son revenu gagné au Québec calculé en vertu de l'article 1089 et des articles 96R4 et 96R5 du Règlement. En corollaire, le fédéral donne l'abattement du Québec et ne prélève pas la surtaxe sur ce même revenu gagné au Québec ainsi calculé.

En effet, l'article 96R7 est une disposition à portée générale qui prévoit que les articles 96R4 à 96R6 s'appliquent, pour une année d'imposition, lorsque le gouvernement du Canada accorde, pour cette année-là, aux particuliers visés à l'article 26, l'abattement du Québec et ne prélève pas de surtaxe sur leur impôt fédéral, en vertu de l'article 120 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (L.R.C. (1985), c. 1, 5^e suppl.), ci-après désignée « LIR », relativement à la partie de leur impôt qui est raisonnablement attribuable à leur revenu gagné au Québec calculé selon l'article 1089 et les articles 96R4 et 96R5 du Règlement.

Or, l'article 2602 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (C.R.C., 1978, c. 945), tel qu'il doit se lire en tenant compte du *Décret de 1988 sur la remise d'impôt sur le revenu gagné au Québec* (TR/89-157), a pour effet que le fédéral considère justement comme du revenu gagné au Québec par un non-résident du Canada visé à l'article 26, son revenu gagné au Québec calculé conformément à l'article 1089 et aux articles 96R4 et 96R5 du Règlement.

6. Application de la remise de l'impôt de la partie I au boni de signature reçu par l'athlète

Nous avons vu notamment que le boni de signature reçu par l'athlète est inclus dans son revenu gagné au Québec en vertu du paragraphe *a* de l'article 1089. En conséquence, il se retrouve dans le numérateur de la proportion prévue au deuxième alinéa de l'article 26 permettant d'établir l'impôt de la partie I sur le revenu imposable gagné au Canada du non-résident visé à cet article.

Nous avons vu que l'article 96R6 s'applique et que, pour calculer la remise d'impôt de la partie I du non-résident, il faut recalculer un nouveau revenu gagné au Québec conformément à l'article 1089, en tenant compte des articles 96R4 et 96R5 du Règlement.

En vertu de l'article 96R4, le nouveau revenu gagné au Québec du non-résident visé à l'article 26 doit être calculé comme si :

- a) l'article 1089 ne contenait pas les paragraphes *d, f* et *i* (non pertinent en l'espèce);
- b) le montant que devait inclure le non-résident dans son revenu gagné au Québec en vertu du paragraphe *g* de l'article 1089 était égal à ... (non pertinent en l'espèce parce qu'aucun montant n'est inclus dans le revenu gagné au Québec de l'athlète en vertu de ce paragraphe, le boni de signature étant inclus dans le revenu gagné au Québec en vertu du paragraphe *a* de l'article 1089);
- c) le paragraphe *c* de l'article 1089 était remplacé par ... (non pertinent en l'espèce);
 - c.1) concerne le gain en capital (non pertinent en l'espèce);
 - c.2) concerne le gain en capital (non pertinent en l'espèce);
 - c.3) concerne le gain en capital (non pertinent en l'espèce).

Nous constatons que l'application de l'article 96R4 ne modifie pas le revenu gagné au Québec de l'athlète dans le cas soumis et que, par conséquent, aucune remise de l'impôt de la partie I autrement déterminé ne lui sera faite.

7. Traitement du boni aux fins de l'impôt fédéral

À titre indicatif seulement et sous toutes réserves, il est intéressant de comprendre comment devrait être traité le boni de signature en vertu de la loi fédérale.

On peut supposer que le fédéral inclura le boni de signature dans le revenu imposable gagné au Canada du non-résident en vertu du sous-alinéa 115(1)(a)(i) de la LIR puisque ce sous-alinéa et le paragraphe *a* de chacun des articles 1089 et 1090 sont des dispositions harmonisées.

Le boni de signature devrait être considéré comme du revenu gagné dans une province et, particulièrement, dans la province de Québec pour la partie de ce boni raisonnablement attribuable aux fonctions des charges ou des emplois exercées au Québec, tel que prévu par l'article 2602 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, tel qu'il doit se lire en tenant compte du paragraphe *b* de l'article 3 du *Décret de 1988 sur la remise d'impôt sur le revenu gagné au Québec* (TR/89-157).