



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

DATE : LE 20 NOVEMBRE 2019

OBJET : **MONTANT EXONÉRÉ DE L'IMPÔT SUR LE REVENU AU CANADA EN RAISON D'UNE DISPOSITION D'UN ACCORD FISCAL CONCLU AVEC UN PAYS AUTRE QUE LE CANADA**
N/RÉF. : 16-035869-002

La présente fait suite à votre demande ***** dans laquelle vous nous demandiez notre avis concernant l'assujettissement à l'impôt du Québec de certains *****, en vertu de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

*****.

Lors ***** et des discussions qui ont suivi, nous avons notamment discuté du fait que les ***** sont tous des résidents d'un pays autre que le Canada et avec lequel le Canada a conclu une convention fiscale, ci-après désignée « Accord fiscal canadien ».

Nous avons également mentionné que les revenus d'entreprise gagnés au Québec par ***** étaient imposables au Canada en vertu du paragraphe 2(3) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)), ci-après désignée « LIR »¹, mais que les Accords fiscaux canadiens prévoient que, pour être imposable au Canada, l'entreprise étrangère doit exercer ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable au Canada.

En effet, l'article 7 de la plupart des Accords fiscaux canadiens prévoit ce qui suit :

« Les bénéficiaires d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y

¹ Un non-résident du Canada doit payer de l'impôt fédéral sur son revenu imposable gagné au Canada notamment s'il a exploité une entreprise au Canada. Le revenu d'entreprise est donc assujéti à l'impôt au Canada si une entreprise y est exploitée.

est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéficiaires de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables à cet établissement stable. »

Question

En tenant pour acquis que les ***** concernés par votre demande ne possèdent aucun établissement stable au Canada en vertu des Accords fiscaux canadiens, nous nous sommes engagés à répondre à la question suivante :

Puisque l'article 7 des Accords fiscaux canadiens n'utilise pas expressément le mot « exonéré », mais prévoit plutôt quelle juridiction contractante possède le pouvoir d'imposition à l'égard des bénéficiaires d'une entreprise, est-ce que les montants non imposables au Canada en vertu de l'article 7 de ces Accords fiscaux canadiens sont des montants « exonérés » de l'impôt sur le revenu au Québec ou au Canada en raison d'une disposition d'un accord fiscal et donc exclus ou déductibles dans le calcul du revenu imposable, selon le cas, en vertu du paragraphe *e* de l'article 488R1 du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après désigné « RI », ou du paragraphe *a* de l'article 725 de la LI?

Réponse

Un des objectifs des Accords fiscaux canadiens est d'éviter la double imposition. Bien que le gouvernement du Québec ne soit pas lié par un Accord fiscal canadien², le paragraphe *e* de l'article 488R1 du RI et le paragraphe *a* de l'article 725 de la LI donnent effet à certaines dispositions des Accords fiscaux canadiens qui permettent d'éviter la double imposition.

En effet, une société assujettie à l'impôt du Québec a droit, en application de l'article 488 de la LI, à une « exclusion » dans le calcul de son revenu relativement à un montant « exonéré » de l'impôt sur le revenu au Québec ou au Canada en raison d'une disposition d'un accord fiscal conclu avec un pays autre que le Canada³.

² Revenu Québec, « Table ronde sur la fiscalité provinciale », Question 1.5, *Congrès 2010*, APFF, (8 octobre 2010).

³ Paragraphe *e* de l'article 488R1 du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après désigné « RI ».

De même, un particulier assujetti à l'impôt du Québec a droit, en application du paragraphe *a* de l'article 725 de la LI, à une « déduction » dans le calcul de son revenu imposable relativement à un montant « exonéré » de l'impôt sur le revenu au Québec ou au Canada en raison d'une disposition d'un accord fiscal conclu avec un pays autre que le Canada.

Ainsi, lorsqu'un contribuable a un rattachement avec le Québec et avec un pays autre que le Canada avec lequel un Accord fiscal canadien a été conclu, que ce soit par sa résidence, un établissement ou la provenance de ses revenus, l'impôt québécois que doit payer le contribuable est déterminé en tenant compte notamment du paragraphe *e* de l'article 488RI du RI et du paragraphe *a* de l'article 725 de la LI.

Les articles 22 à 27 de la LI déterminent, dans un premier temps, l'assujettissement de ce contribuable à l'impôt québécois. Si, à la suite de l'application de ces dispositions, le contribuable est assujetti à l'impôt québécois, il y a lieu, dans un deuxième temps, de déterminer si le revenu, qui ferait autrement l'objet d'une imposition au Québec et dans cet autre pays, est un « montant exonéré » de l'impôt sur le revenu du Canada ou du Québec en application d'une disposition d'un accord fiscal conclu avec cet autre pays. Dans un tel cas, le contribuable peut alors, s'il est un particulier, déduire un montant équivalant au « montant exonéré » dans le calcul de son revenu imposable ou, s'il est une société, ne pas inclure le montant dans le calcul de son revenu.

Lorsque l'article 7 de l'Accord fiscal canadien confère à un pays autre que le Canada le droit exclusif d'imposer les bénéfices d'une entreprise exercée dans ce pays par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », considère qu'il s'agit d'un montant « exonéré » d'impôt sur le revenu au Canada en vertu d'une disposition d'un Accord fiscal canadien⁴.

⁴ Voir l'interprétation technique 2003-0007967, « *Proprietorship; Treaty-Protected Business* », July 02, 2003, dans laquelle on a reconnu que l'article VII de la Convention fiscale Canada – États-Unis crée une « somme exonérée de l'impôt sur le revenu » au sens de l'alinéa 81(1)a) de la LIR. Voir également les interprétations techniques suivantes où l'ARC fait référence à un montant « exonéré » (*exempt*) lorsqu'elle fait référence à l'article 7 d'un Accord fiscal canadien : Interprétation technique 2014-053963117, « *Restrictive Covenants – Part XIII (Luxembourg)* », 20 novembre 2014 et Interprétation technique 2017-070129117, « *Exclusive Distributorship Rights* », 16 août 2017. Voir aussi la décision *Alberta Printed Circuits Ltd. v. The Queen*, 2011 DTC 1177, paragraphe 109 (Cour canadienne de l'impôt) où l'on énonce que l'article 7 d'un Accord fiscal canadien crée un montant exonéré de l'impôt lorsqu'un État ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise en raison de l'absence d'établissement stable dans cet État.

~~~~~

Le paragraphe *e* de l'article 488 du RI et le paragraphe *a* de l'article 725 de la LI sont des articles de droit interne québécois qui confèrent expressément au fédéral le pouvoir de déterminer ce qui est ou non « exonéré » en vertu d'un Accord fiscal canadien<sup>5</sup>. Il revient donc aux autorités fédérales de déterminer si un montant est exonéré ou non de l'impôt sur le revenu au Canada en raison d'une disposition d'un Accord fiscal canadien.

Par conséquent, même si l'article 7 de l'Accord fiscal canadien n'utilise pas expressément le mot « exonéré », les autorités fédérales considèrent que cette disposition crée un montant « exonéré » de l'impôt sur le revenu au Canada lorsque les bénéficiaires d'entreprise ne sont pas imposables au Canada en raison de cette disposition. Ainsi, un tel montant est donc exclu du revenu ou déductible dans le calcul du revenu imposable, selon le cas, en vertu du paragraphe *e* de l'article 488R1 du RI ou du paragraphe *a* de l'article 725 de la LI<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Ces articles contiennent les mots suivants : « un montant [...] exonéré de l'impôt sur le revenu [...] au Canada en raison d'une disposition d'un accord fiscal conclu avec un pays autre que le Canada ».

<sup>6</sup> Lettre d'interprétation 07-010155-001, « Exploitation d'une entreprise par l'intermédiaire d'un établissement », 3 juin 2009; Lettre d'interprétation 09-008055-001, « Aliénation d'un immeuble – Application de la convention fiscale Canada-Portugal », 5 février 2010; Table ronde sur la fiscalité provinciale, dans Congrès 2010, APFF, Question 1.5 et Lettre d'interprétation 13-017949-001, « Double résidence et crédit pour impôt étranger – Articles 725 et 772.6 de la Loi sur les impôts », 3 octobre 2014.