



N° : **IT-270R3**

DATE : le 25 novembre 2004

OBJET : **LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU
Crédit pour impôt étranger**

RENOVI : Les paragraphes 126(1), (2) et (2.1) et les définitions des expressions « impôt sur le revenu tiré d'une entreprise », « impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » et « impôt payable par ailleurs pour l'année en vertu de la présente partie » au paragraphe 126(7) (aussi les articles 3, 110.5, 115.1, 122.3, 127.5, 127.54 et les paragraphes 4(3), 20(11), 20(12), 126(6) et 180.1(1.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la Loi))

À l'Agence du revenu du Canada (ARC), nous publions des bulletins d'interprétation (IT) en matière d'impôt sur le revenu afin de donner des interprétations techniques et des positions à l'égard de certaines dispositions contenues dans la législation fiscale. À cause de leur caractère technique, les bulletins sont surtout utilisés par notre personnel, les experts en fiscalité et d'autres personnes qui s'occupent de questions fiscales. Pour les lecteurs qui désirent des explications moins techniques de la loi, nous offrons d'autres publications, telles que des guides d'impôt et des brochures.

Bien que les observations énoncées dans un numéro particulier d'un bulletin puissent se rapporter à une disposition de la loi en vigueur au moment où elles ont été faites, elles ne peuvent pas se substituer à la loi. Le lecteur devrait donc considérer ces observations à la lumière des dispositions pertinentes de la loi en vigueur pour l'année d'imposition visée. Ce faisant, il devrait tenir compte des effets de toutes les modifications pertinentes apportées à ces dispositions et de toutes les décisions pertinentes des tribunaux depuis la date où ces observations ont été faites.

Sous réserve de ce qui précède et à moins d'indication contraire, une interprétation ou une position énoncée dans un bulletin s'applique habituellement à compter de la date de sa publication. Lorsqu'une interprétation ou une position est modifiée et que cette modification avantage les contribuables, celle-ci entre habituellement en vigueur à l'égard des mesures de cotisation et de nouvelle cotisation futures. Par contre, si la modification n'est pas à l'avantage des contribuables, elle s'appliquera habituellement à l'année d'imposition en cours et aux années suivantes, ou aux opérations effectuées après la date à laquelle la modification a été publiée.

La plupart de nos publications sont accessibles sur notre site Web à www.arc.gc.ca

Si vous avez des observations à formuler sur les sujets traités dans un bulletin, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :

*Direction des décisions en impôt
Direction générale de la politique et de la planification
Agence du revenu du Canada
Ottawa ON K1A 0L5*

*ou par courriel à l'adresse suivante :
bulletins@arc.gc.ca*

**Cette version est disponible en version électronique
seulement.**

Contenu

Application

Résumé

Discussion et interprétation

Le crédit pour impôt étranger pour les contribuables qui résident au Canada tout au long de l'année (1-2)

Le crédit pour impôt étranger pour les contribuables qui résident au Canada pendant une partie de l'année (3)

Impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéfices (4-6)

Impôt sur le revenu tiré d'une entreprise (7)

Impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise (8-10)

Montant payé par le contribuable pour l'année (11-19)

Revenu étranger tiré d'une entreprise (20)

Revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise (21-22)

Détermination de l'endroit où est située une source de revenu

Revenu tiré d'une entreprise (23-24)

Revenu d'emploi (25)

Revenu tiré de biens (26-29)

Calcul du montant de revenu net provenant de sources situées dans un pays étranger (30-36)

Impôt minimum (37)

Ajout au revenu imposable pour prévenir la réduction du crédit pour impôt étranger (38)

Prévention de la double imposition par une imposition différée (39)

Octroi d'un crédit d'impôt fictif (40)

Explication des modifications

Application

Ce bulletin annule et remplace les bulletins suivants :

- IT-270R2, *Crédit pour impôt étranger*, du 11 février 1991;
- IT-194, *Dégrèvement pour impôt étranger – Résidents à temps partiel*, du 6 janvier 1975;

- IT-183, *Dégrèvement pour impôt étranger – Membre d'une société*, du 28 octobre 1974.

Résumé

L'article 126 de la *Loi* accorde un crédit pour impôt étranger à un contribuable qui réside au Canada à un moment donné d'une année (dans le présent bulletin, les mentions d'« année » s'entendent d'une « année d'imposition »). Un crédit pour impôt étranger est une déduction de l'impôt canadien payable par ailleurs par le contribuable que ce dernier peut demander à l'égard de l'**impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéfices** qu'il a payé pour l'année. Le crédit pour impôt étranger peut permettre un allègement d'une double imposition sur certains revenus, en ce sens qu'il accorde un allègement au contribuable qui aurait par ailleurs le plein impôt sur ces revenus à payer au Canada et à un autre pays.

Le contribuable doit calculer séparément le crédit pour impôt étranger qu'il demande :

- au titre de l'impôt étranger sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise;
- au titre de l'impôt étranger sur le revenu tiré d'une entreprise.

De plus, à l'intérieur de chacune de ces catégories, un crédit pour impôt étranger distinct doit être calculé pour chaque pays.

Le montant maximal de chaque crédit pour impôt étranger que le contribuable peut demander au titre de l'impôt étranger sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise ou de l'impôt étranger sur le revenu tiré d'une entreprise correspond essentiellement au moindre des montants suivants :

- l'impôt étranger applicable sur le revenu ou les bénéfices payé pour l'année;
- le montant d'impôt canadien payable par ailleurs pour l'année à l'égard du revenu étranger concerné.

Une troisième restriction, qui s'applique uniquement au calcul du crédit pour impôt étranger au titre de l'impôt étranger sur le **revenu tiré d'une entreprise**, fait en sorte que le montant du crédit pour impôt étranger demandé par le contribuable pour l'année au titre de l'impôt étranger sur le **revenu ne provenant pas d'une entreprise** est déduit en premier lieu. Cette règle régissant l'ordre d'application des crédits vise à permettre au contribuable de maximiser les crédits pour impôt étranger qu'il demande au fil des ans, compte tenu d'une règle selon laquelle seule la fraction des impôts étrangers sur le **revenu tiré d'une entreprise** qui n'est pas déductible à titre de crédit pour impôt étranger pour l'année peut être reportée sur d'autres années aux fins d'un crédit pour impôt étranger.

Ce bulletin n'explique pas dans leurs moindres détails les dispositions relatives au crédit pour impôt étranger, car il vise principalement à donner des interprétations de certaines

des exigences qu'elles contiennent. Pour de plus amples renseignements au sujet des dispositions dont il est question dans le présent bulletin, veuillez consulter la *Loi*.

Ce bulletin traite également en bref des sujets suivants :

- le crédit spécial pour impôt étranger qui peut s'appliquer si le contribuable est assujéti à l'impôt minimum;
- une disposition qui peut, au besoin, permettre à une société de maximiser ses crédits pour impôt étranger pour l'année grâce à un ajout au revenu imposable pour l'année, contrebalancé par un ajout correspondant à la perte autre qu'une perte en capital qui peut être appliquée à d'autres années;
- le report de l'imposition au Canada dans certains cas afin de prévenir la double imposition qui pourrait survenir par ailleurs si le Canada imposait autrement le revenu tiré d'une opération donnée dans l'année où celle-ci s'est produite, alors qu'un autre pays différerait la perception de son impôt relativement à cette opération.

Il convient de souligner que ce bulletin porte principalement sur les dispositions relatives au crédit pour impôt étranger contenues dans la législation interne du Canada en matière d'impôt sur le revenu. Bien qu'il renferme également des observations sur certaines dispositions contenues dans les conventions fiscales conclues entre le Canada et d'autres pays, le bulletin n'a pas pour objet de traiter de toutes les dispositions de conventions qui pourraient s'appliquer.

Les sujets suivants débordent aussi du cadre de ce bulletin :

- les règles qui régissent l'« absence de profit économique » et l'« acquisition de titres à court terme » contenues dans les dispositions relatives au crédit pour impôt étranger;
- les modifications aux règles sur le crédit pour impôt étranger qui s'appliquent aux banques étrangères autorisées;
- les modifications aux règles sur le crédit pour impôt étranger qui s'appliquent aux entreprises de l'industrie des ressources.

Les autres bulletins d'interprétation pertinents sont la dernière version des bulletins suivants :

- IT-506, *Impôt étranger sur le revenu à titre de déduction du revenu*;
- IT-395, *Crédit pour impôt étranger – Gains et pertes en capital de source étrangère*;
- IT-173, *Gains en capital réalisés au Canada par des résidents des États-Unis*.

Discussion et interprétation

Le crédit pour impôt étranger pour les contribuables qui résident au Canada tout au long de l'année

1. Le montant du crédit pour impôt étranger accordé en vertu du paragraphe 126(1) — au titre de l'**impôt sur le**

revenu ne provenant pas d'une entreprise payé par un contribuable résidant au Canada tout au long de l'année à un pays donné autre que le Canada — correspond au moindre des montants suivants, désignés dans ce bulletin de la façon suivante :

- IEP(IRNPPE),
- ICPPA(RENPE).

Le premier montant, l'IEP(IRNPPE), désigne (dans ce bulletin) l'**impôt étranger** payé — mais uniquement l'impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise. De manière plus précise, l'IEP(IRNPPE) correspond à la partie, que le contribuable peut demander, de tout « impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » (au sens du paragraphe 126(7)) qu'il a payé pour l'année à l'administration étrangère applicable (y compris la part du contribuable, s'il en est, d'un tel impôt payé par une société de personnes), sauf l'impôt qu'il est raisonnable de considérer comme ayant été payé par un contribuable constitué en société relativement au revenu qu'il a tiré d'une action du capital-actions d'une société étrangère affiliée lui appartenant.

Le deuxième montant, l'ICPPA(RENPE), désigne (dans ce bulletin) la fraction de l'impôt canadien payable par ailleurs qui se rapporte au revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise (gagné dans le pays étranger en cause). On calcule l'ICPPA(RENPE) de la façon suivante :

$$\text{ICPPA(RENPE)} = \frac{\text{RENPE}}{\text{RTP(1)}} \times \text{ICPPA(1)}$$

Dans la formule donnée ci-dessus pour le calcul de l'ICPPA(RENPE), les variables sont les suivantes :

RENPE est le **numérateur** de la fraction ci-dessus. Le RENPE représente le total du revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise que le contribuable a tiré pour l'année de sources situées dans le pays étranger en cause (y compris la part du contribuable, s'il en est, d'un tel revenu d'une société de personnes), calculé conformément au sous-alinéa 126(1)b(i).

RTP(1) est le **dénominateur** de la fraction ci-dessus. Ce montant correspond essentiellement au revenu de toutes provenances du contribuable pour l'année, sous réserve des redressements prévus au sous-alinéa 126(1)b(ii).

ICPPA(1) correspond à l'impôt canadien payable par ailleurs pour l'année, calculé selon l'alinéa a) de la définition de l'expression « impôt payable par ailleurs pour l'année en vertu de la présente partie » au paragraphe 126(7).

Les sociétés qui demandent un crédit pour impôt étranger en vertu du paragraphe 126(1) doivent utiliser l'annexe 21, *Crédits fédéraux pour impôt étranger et pour impôt sur les opérations forestières*, de la déclaration T2. Les autres contribuables doivent pour leur part utiliser le formulaire T2209, *Crédits fédéraux pour impôt étranger*.

2. Le montant du crédit pour impôt étranger qui peut être accordé en vertu du paragraphe 126(2) — au titre de l'**impôt étranger sur le revenu tiré d'une entreprise** payé par un contribuable qui a résidé au Canada tout au long de l'année relativement à des entreprises qu'il exploite dans un pays donné autre que le Canada (le « pays étranger d'entreprise ») — correspond au moindre de trois montants désignés dans le présent bulletin de la façon suivante :

- IEP(IRTE);
- ICPPA(RETE);
- X.

Le premier montant, l'IEP(IRTE), désigne (dans ce bulletin) l'**impôt étranger** payé — mais uniquement l'impôt sur le revenu tiré d'une entreprise. De manière plus précise, l'IEP(IRTE) correspond à la partie, que le contribuable peut déduire, du total de l'« impôt sur le revenu tiré d'une entreprise » (au sens du paragraphe 126(7)) qu'il a payé pour l'année relativement aux entreprises exploitées par lui dans le pays étranger d'entreprise (y compris la part du contribuable, s'il en est, d'un tel impôt payé par une société de personnes), plus la « fraction inutilisée du crédit pour impôt étranger » (s'il en est) qui est déductible relativement à ce pays (voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-520, *Fraction inutilisée du crédit pour impôt étranger – Reports prospectif et rétrospectif*).

Le deuxième montant, l'ICPPA(RETE), désigne (dans ce bulletin) la fraction de l'impôt canadien payable par ailleurs qui se rapporte au revenu étranger tiré d'une entreprise, c.-à-d. le revenu gagné dans le pays étranger d'entreprise. On calcule l'ICPPA(RETE) de la façon suivante :

$$\text{ICPPA(RETE)} = \left[\frac{\text{RETE}}{\text{RTP(2)}} \times \text{ICPPA(2)} \right] + Y$$

Dans la formule donnée ci-dessus pour le calcul de l'ICPPA(RETE), les variables sont les suivantes :

RETE est le **numérateur** de la fraction ci-dessus. Le RETE correspond au total du revenu tiré par le contribuable pour l'année d'**entreprises exploitées dans** le pays étranger de l'entreprise (y compris la part du contribuable, s'il en est, d'un tel revenu d'une société de personnes), calculé conformément au sous-alinéa 126(2.1)a(i).

RTP(2) est le **dénominateur** de la fraction ci-dessus. Ce montant correspond essentiellement au revenu de toutes provenances du contribuable pour l'année, sous réserve des redressements prévus au sous-alinéa 126(2.1)a(ii).

ICPPA(2) correspond à l'impôt canadien payable par ailleurs pour l'année, calculé selon l'alinéa c) de la définition de l'expression « impôt payable par ailleurs pour l'année en vertu de la présente partie » au paragraphe 126(7).

Y représente le pourcentage (déterminé selon l'alinéa 126(2.1)b)) de tout impôt prévu au paragraphe 120(1) pour l'année (sur le revenu autre qu'un « revenu gagné dans une province ») qui se rapporte au revenu tiré d'entreprises exploitées dans le pays étranger de l'entreprise.

Le troisième montant, X, tient compte d'une règle voulant que, si l'IEP(IRNPPE) du contribuable ne peut pas être entièrement déduit à titre de crédit pour impôt étranger en vertu du paragraphe 126(1) pour l'année (parce que l'ICPPA(RENPPE) est un montant inférieur—voir le numéro 1), la fraction inutilisée de l'IEP(IRNPPE) ne peut pas être reportée sur une autre année et utilisée aux fins du crédit pour impôt étranger prévu au paragraphe 126(1) dans une autre année. Par contre, toute fraction de l'IEP(IRTE) qui ne peut pas être déduite à titre de crédit pour impôt étranger en vertu du paragraphe 126(2) pour l'année peut être admissible comme « fraction inutilisée du crédit pour impôt étranger » pour l'année prévue au paragraphe 126(7), laquelle peut faire l'objet d'un report aux fins du crédit pour impôt étranger prévu au paragraphe 126(2) pour certaines autres années (voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-520, *Fraction inutilisée du crédit pour impôt étranger – Reports prospectif et rétrospectif*). Le troisième montant, X, fait en sorte que les montants demandés par le contribuable à titre de crédits pour impôt étranger en vertu du paragraphe 126(1) soient déduits avant les crédits pour impôt étranger prévus au paragraphe 126(2). Cette règle régissant l'ordre d'application des crédits vise à permettre au contribuable de maximiser à la fois les crédits pour impôt étranger déduits pour l'année et le montant de la « fraction inutilisée du crédit pour impôt étranger » pour l'année qui peut faire l'objet d'un report et qui peut être utilisée aux fins d'un crédit pour impôt étranger dans d'autres années. On calcule le montant X de la façon suivante :

$$X = \text{ICPPA}(3) - Z.$$

Les variables dans la formule donnée ci-dessus pour le calcul du montant X sont les suivantes :

ICPPA(3) correspond à l'impôt canadien payable par ailleurs pour l'année, calculé selon l'alinéa b) de la définition de l'expression « impôt payable par ailleurs pour l'année en vertu de la présente partie » au paragraphe 126(7).

Z correspond au total de tous les crédits pour impôt étranger sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise demandés pour l'année en vertu du paragraphe 126(1) (voir le numéro 1).

Les sociétés qui demandent un crédit pour impôt étranger en vertu du paragraphe 126(2) doivent utiliser l'annexe 21, *Crédits fédéraux pour impôt étranger et pour impôt sur les opérations forestières*, de la déclaration T2. Les autres contribuables doivent utiliser le formulaire T2209, *Crédits fédéraux pour impôts étrangers*.

Le crédit pour impôt étranger pour les contribuables qui résident au Canada pendant une partie de l'année

3. Si un particulier est un résident du Canada pendant une partie de l'année et qu'il est un non-résident pendant une autre partie de l'année, l'article 114 s'applique à lui. Si l'article 114 s'applique, les calculs dont il est question aux numéros 1 et 2 sont modifiés. Pour de plus amples renseignements, voir les paragraphes 126(1) et 126(2.1).

Impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéfices

4. Au sens large, un **impôt** est un prélèvement qu'une autorité gouvernementale applique en règle générale afin de subvenir aux charges publiques. Voici, à titre d'exemple, des paiements qui ne peuvent pas être considérés comme un « impôt » :

- les redevances pétrolières;
- les contributions volontaires à des autorités gouvernementales;
- les paiements faits pour acquérir un droit ou un privilège particulier.

5. Pour donner droit à un crédit pour impôt étranger, un paiement d'impôt :

- doit être fait au gouvernement d'un pays étranger ou au gouvernement d'un État, d'une province ou d'une autre subdivision politique d'un pays étranger;
- doit être un « **impôt sur le revenu ou sur les bénéfices** ».

Le nom donné à l'impôt par l'administration étrangère n'est pas un facteur déterminant dans la question de savoir si un impôt étranger constitue ou non un impôt sur un revenu ou sur des bénéfices. Il faut plutôt comparer le mode d'application de l'impôt étranger au mode d'application des impôts sur le revenu et les bénéfices prélevés en vertu de la *Loi*. En règle générale, si l'assiette d'imposition de l'administration étrangère ressemble sensiblement à celle du Canada, l'impôt étranger est admis à titre d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices. Pour cela, l'impôt étranger doit être prélevé sur un revenu ou sur des bénéfices nets (mais pas nécessairement calculés de la même façon qu'aux fins de l'impôt canadien), à moins qu'il ne s'agisse d'un impôt analogue à celui qui est prévu à la partie XIII de la *Loi*. Étant donné que les gains en capital imposables sont inclus dans le revenu aux fins de l'impôt au Canada, un impôt étranger sur un gain en capital est considéré comme un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices pour l'application de l'article 126. Si un impôt donné imposé par un pays étranger est expressément désigné, dans un article sur l'« élimination de la double imposition » d'une convention fiscale entre par le Canada et le pays en cause, comme étant un impôt pour lequel le Canada doit accorder une déduction des impôts canadiens sur les bénéfices, le revenu ou les gains réalisés dans cet autre pays et donnant lieu à l'impôt étranger en question, l'impôt étranger sera admis comme un impôt sur le

revenu ou sur les bénéfiques au moment de l'application de l'article 126 en combinaison avec cet article de convention. (Voir par exemple les impôts des É.-U. dont il est question à l'alinéa 2a) de l'article XXIV de la *Convention fiscale de 1980 entre le Canada et les États-Unis*, tel qu'il a été modifié par le troisième protocole à la convention.) Voici, à titre d'exemple, des impôts **non** admis à titre d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfiques aux fins des dispositions concernant le crédit pour impôt étranger de l'article 126 :

- une taxe de vente, une taxe de consommation ou une taxe sur le chiffre d'affaires;
- des droits de succession ou un impôt sur les biens transmis par décès;
- un impôt foncier ou un impôt sur les biens immobiliers;
- un droit de franchise ou une taxe d'affaires;
- des droits de douane ou d'importation;
- une taxe ou des droits d'accise;
- un impôt sur les dons;
- un impôt sur le capital ou sur la fortune.

Un impôt unitaire d'un État des États-Unis ne peut pas être considéré comme un impôt sur le revenu ou sur les bénéfiques s'il n'est pas calculé selon le revenu tiré d'une entreprise. Voici des cas où l'impôt unitaire n'est pas admis à titre d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfiques :

- l'impôt représente un droit de franchise minimal annuel;
- l'impôt s'applique même lorsqu'il n'y a pas de revenu;
- le calcul de l'impôt ne vise pas à attribuer le revenu à un État particulier;
- l'impôt a le caractère d'un impôt sur le capital.

(Toutefois, un impôt unitaire qui n'est pas admis à titre d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfiques aux fins d'une demande de crédit pour impôt étranger serait probablement déductible dans le calcul du revenu du contribuable conformément au paragraphe 9(1) à titre de dépense engagée pour gagner un revenu.) La décision quant à savoir si l'impôt unitaire d'un État donné peut être considéré comme un impôt sur le revenu ou sur les bénéfiques aux fins d'une demande de crédit pour impôt étranger ne peut être prise qu'après examen de la législation pertinente de l'État. (Voir également les observations concernant un impôt unitaire aux numéros 7 et 13.)

6. Lorsqu'il est établi clairement qu'un montant d'impôt a été payé à une autorité gouvernementale étrangère, un impôt étranger prélevé en fonction du revenu net déterminé selon une formule prescrite est considéré comme un impôt sur le revenu ou sur les bénéfiques si les conditions suivantes sont réunies :

- on peut considérer que la formule permet d'obtenir une estimation raisonnable du revenu net réel dans des situations normales;
- toute tentative de calcul du revenu net réel serait grandement affectée par des répartitions de frais arbitraires ou approximatives.

Il importe aussi de souligner qu'un montant qui, de par son caractère, n'est pas un impôt sur le revenu ou sur les bénéfiques peut néanmoins être réputé avoir été payé à titre d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfiques à une administration étrangère : voir le paragraphe 126(5), selon lequel (en combinaison avec les définitions connexes) certains prélèvements pétroliers et gaziers étrangers sont réputés avoir été payés à titre d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfiques à une administration étrangère.

Impôt sur le revenu tiré d'une entreprise

7. Comme l'indique le numéro 2, aux fins d'une demande de crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(2) relativement à un pays étranger d'entreprise donné, l'IEP(IRTE) quant à ce pays correspond principalement à la partie que le contribuable peut demander du total de l'« impôt sur le revenu tiré d'une entreprise » relativement à ce pays au sens du paragraphe 126(7). En règle générale (sous réserve des paragraphes 126(4.1) et (4.2), qui traitent respectivement des règles concernant l'« absence de profit économique » et l'« acquisition de titres à court terme »), un impôt sur le revenu ou sur les bénéfiques payé par le contribuable est admis à titre d'« impôt sur le revenu tiré d'une entreprise » relativement au pays étranger d'entreprise dans la mesure où :

- il s'agit d'un impôt qu'on peut raisonnablement considérer comme se rapportant au revenu tiré d'une entreprise exploitée par le contribuable dans ce pays;
- l'impôt est payé à une administration étrangère.

Il est à remarquer, en ce qui concerne ce qui précède, que le pays étranger où est située l'administration à laquelle l'impôt a été payé et le pays étranger d'entreprise (à l'égard duquel le crédit pour impôt étranger est demandé) n'ont pas à être le même.

Un impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéfiques est admis comme « impôt tiré d'une entreprise » **seulement** dans la mesure où il se rapporte à un revenu tiré d'une entreprise exploitée à l'extérieur du Canada. La question de savoir si (ou la mesure dans laquelle) le contribuable exploite une entreprise à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada est essentiellement une question de fait à déterminer au cas par cas. Pour résoudre cette question, il faut consulter la jurisprudence pertinente. Voir le numéro 23, qui renferme des lignes directrices permettant de déterminer le lieu d'exploitation d'une entreprise.

Il est possible qu'un impôt unitaire d'un État des États-Unis soit admissible à titre d'« impôt sur le revenu tiré d'une entreprise » s'il s'agit d'un impôt sur le revenu ou sur les bénéfiques (voir le numéro 5) qui est calculé sur le revenu net qu'une société canadienne tire de l'exploitation d'une entreprise dans cet État. Toutefois, dans les cas où la société canadienne ne serait pas assujettie à l'impôt unitaire sur ses ventes dans l'État en cause si ce n'était des activités de ses sociétés affiliées américaines dans l'État en question, on pourrait soutenir que l'impôt se rapporte à l'investissement de la société canadienne dans ses sociétés affiliées

américaines plutôt qu'au revenu qu'elle tire de l'exploitation d'une entreprise aux États-Unis. Dans ce cas, l'impôt ne serait pas admissible à titre d'« impôt sur le revenu ou sur les bénéfices ». Voir également les observations concernant un impôt unitaire aux numéros 5 et 13.

Certains impôts qui seraient admissibles par ailleurs à titre d'« impôts sur le revenu tiré d'une entreprise » sont expressément exclus. L'une de ces exclusions touche tout impôt que l'on peut raisonnablement considérer comme se rapportant à un montant que toute autre personne ou société de personnes a reçu ou a le droit de recevoir de l'administration étrangère à laquelle l'impôt est payé. L'impôt ainsi exclu peut cependant être admissible à titre d'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » aux fins de la déduction prévue au paragraphe 20(12) (mais non à titre d'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » aux fins du crédit pour impôt étranger) — pour en savoir davantage, voir le point 8d).

Impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise

8. Comme l'indique le numéro 1, aux fins d'une demande de crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(1) relativement à un pays étranger donné, l'IEP(IRNPPE) correspond à la partie que le contribuable peut demander de tout « impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » relativement à ce pays (sous réserve de la règle énoncée au numéro 10). Tout montant d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices (sous réserve des paragraphes 126(4.1) et (4.2), qui traitent respectivement des règles concernant l'« absence de profit économique » et l'« acquisition de titres à court terme ») payé par le contribuable à une administration étrangère est inclus dans l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » du contribuable quant au pays où l'administration en question est située, pourvu que le montant ne soit pas expressément exclu de la définition connexe donnée au paragraphe 126(7). Il faut prendre note de ce qui suit en ce qui concerne certaines de ces exclusions :

- a) L'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » ne peut comprendre un impôt (ou la partie d'un tel impôt) qui est admissible en vertu du paragraphe 126(7) à titre d'« impôt sur le revenu tiré d'une entreprise » (voir le numéro 7). Par contre, un impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéfices (ou la partie d'un tel impôt) qu'on pourrait par ailleurs considérer comme se rapportant à un revenu tiré d'une entreprise, mais qui n'est pas admis à titre d'« impôt sur le revenu tiré d'une entreprise », n'est pas exclu de la définition d'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise ». Le numéro 9 donne des exemples de ce genre d'impôt.
- b) L'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » ne peut comprendre la partie d'un impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéfices qui est **déductible** en application du paragraphe 20(11). Cette exclusion, qui est prévue à l'alinéa b) de la définition,

s'applique, que le montant donnant droit à la déduction prévue au paragraphe 20(11) soit déduit ou non en vertu de cette disposition. Il convient de souligner que seul l'impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéfices payé par un particulier (y compris une fiducie) à l'égard d'un revenu de source étrangère provenant d'un bien autre qu'un bien immeuble — et, par ailleurs, seule la fraction de l'impôt qui est en sus de 15 % du montant brut d'un tel revenu — est déductible en application du paragraphe 20(11). Cela signifie que l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » **peut** inclure (sous réserve des autres règles applicables énoncées à l'article 126) ce qui suit :

- dans le cas d'un particulier (y compris une fiducie) :
 - l'impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéfices relativement à un revenu de source étrangère provenant d'un bien autre qu'un bien immeuble, jusqu'à concurrence de 15 % du montant brut d'un tel revenu (cette limite de 15 %, qui s'applique aux fins d'une demande de crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(1) quant à ce genre de bien, est imposée par l'effet du paragraphe 20(11) et de l'exclusion de l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » prévue à l'alinéa b) de la définition applicable);
 - la totalité de l'impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéfices (sans égard à la limite de 15 % mentionnée ci-dessus) relativement au revenu de source étrangère provenant d'un bien qui est un bien immeuble;
- dans le cas des autres contribuables, la totalité de l'impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéfices (sans égard à la limite de 15 % mentionnée ci-dessus) relativement à un revenu de source étrangère provenant de biens.

Pour prendre connaissance des autres observations formulées au sujet du paragraphe 20(11), veuillez consulter le point c) ci-dessous, le numéro 30 et la dernière version du bulletin d'interprétation IT-506, *Impôt étranger sur le revenu à titre de déduction du revenu*.

- c) Aux fins d'une demande de crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(1), l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » ne peut pas inclure un montant **déduit** en application du paragraphe 20(12). Cette exclusion de l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise », qui est prévue à l'alinéa c) de la définition applicable, tient compte du fait qu'un montant admissible à titre d'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » peut servir soit aux fins du crédit pour impôt étranger prévu au paragraphe 126(1), soit aux fins d'une demande de déduction selon le paragraphe 20(12) au moment du calcul du revenu (pour de plus amples renseignements sur cette dernière déduction, voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-506, *Impôt étranger sur le revenu à titre de déduction du revenu*). Il convient de noter ce qui suit :

- Le contribuable doit d'abord calculer le revenu en tenant compte des montants, s'il en est, qui sont **déduits** en application du paragraphe 20(11) (voir b) ci-dessus) et du paragraphe 20(12). Ces déductions peuvent en fait avoir pour effet de réduire le revenu à zéro.
- S'il existe un montant de revenu, le contribuable détermine alors s'il y a un montant de revenu imposable. (Voir aussi les observations contenues au numéro 38 au sujet de l'ajout d'un montant dans le calcul du revenu imposable qui est autorisé par l'article 110.5.)
- S'il y a un montant de revenu imposable, le contribuable calcule ensuite l'ICPPA(1), qui servira au calcul de l'ICPPA(RENPE) (voir le numéro 1).
- Le contribuable détermine enfin le montant des crédits pour impôt étranger à demander. À cette fin, l'exclusion de l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » prévue à l'alinéa c) de la définition applicable exige que le montant, s'il en est, qui est déduit en application du paragraphe 20(12) soit exclu de l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » aux fins d'une demande de crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(1). Ainsi, le montant déduit en application du paragraphe 20(12) est exclu de l'IEP(IRNPPE) au numéro 1. En outre, les montants, s'il en est, déduits en application des paragraphes 20(11) et (12) :
 - viennent réduire le montant calculé pour le RENPE (le numérateur) au numéro 1 (pour de plus amples renseignements, voir le numéro 30), et
 - influent sur d'autres variables aux numéros 1 et 2.

Il n'est pas possible de demander le plein montant de l'IEP(IRNPPE) au numéro 1 (qui est fondé sur l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise ») comme crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(1) si l'ICPPA(RENPE) est inférieur à l'IEP(IRNPPE). Cette situation pourrait se produire si l'ICPPA(1) ou le RENPE (le numérateur au numéro 1) était trop bas. (Le numéro 21 décrit un cas où le RENPE pourrait être nul — même si un impôt étranger a été payé.) En outre, toute fraction de l'IEP(IRNPPE) pour une année donnée qui ne peut pas être demandée ou qui n'est pas demandée comme crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(1) pour l'année ne peut pas faire l'objet d'un report et être demandée comme crédit pour impôt étranger pour une autre année. Si un montant de ce qui serait par ailleurs admissible à titre d'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » aux fins d'un crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(1) ne peut pas être demandé à ce titre de sorte qu'un allègement fiscal d'une somme équivalente puisse être obtenu au moyen d'une réduction directe de l'impôt canadien payable par ailleurs, déduire le montant à titre d'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » en application du paragraphe 20(12), c.-à-d. déduire ce

montant dans le calcul du revenu, procure un allègement fiscal aux taux d'imposition réels. (Comme on l'a mentionné ci-dessus, aux fins d'une demande de crédits pour impôt étranger, le montant déduit en application du paragraphe 20(12) est exclu de l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » et de l'IEP(IRNPPE) au numéro 1, et il influe en outre sur d'autres variables aux numéros 1 et 2.)

On peut tirer, de tous les renseignements qui précèdent, les conclusions générales suivantes en ce qui concerne le revenu ne provenant pas d'une entreprise gagné dans un pays étranger donné et les impôts sur le revenu ou les bénéfices payés au pays en question à l'égard de ce revenu :

- Lorsque le taux d'imposition canadien est supérieur au taux d'imposition étranger, le contribuable pourra fort probablement demander un crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(1), mais non une déduction selon le paragraphe 20(12).
- Lorsque le taux d'imposition canadien est inférieur au taux d'imposition étranger et que l'impôt étranger est inférieur au revenu ne provenant pas d'une entreprise (aux fins de l'impôt canadien) gagné dans le pays étranger (avant toute déduction à l'égard de cet impôt), le montant maximal d'impôt que peut éliminer toute combinaison du crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(1) et de la déduction selon le paragraphe 20(12) correspond à l'impôt canadien payable par ailleurs à l'égard de ce revenu.
- Lorsque le montant déduit en application du paragraphe 20(12) crée ou augmente une perte (aux fins de l'impôt canadien) à l'égard des sources de revenu ne provenant pas d'une entreprise dans le pays étranger, il ne peut y avoir aucun crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(1).

Le point d) ci-dessous, le numéro 30 et la dernière version du bulletin d'interprétation IT-506, *Impôt étranger sur le revenu à titre de déduction du revenu*, renferment d'autres observations au sujet du paragraphe 20(12).

- d) L'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » ne peut pas comprendre, aux fins du crédit pour impôt étranger, l'impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéfices (ou la partie de cet impôt) que le contribuable a payé et que l'on peut raisonnablement considérer comme se rapportant à un montant reçu ou à recevoir par toute personne ou société de personnes du pays étranger auquel l'impôt a été payé. Par exemple, si un impôt d'un pays étranger est retenu sur un revenu tiré d'un bien et versé à un contribuable résidant au Canada, mais qu'une partie de l'impôt est remboursée ou remboursable au payeur étranger du revenu, cette partie de l'impôt est exclue de l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » du contribuable aux fins du crédit pour impôt étranger prévu au paragraphe 126(1). Cette partie de l'impôt peut toutefois remplir les

conditions nécessaires pour être incluse dans l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » du contribuable aux fins de la déduction prévue au paragraphe 20(12). Pour en savoir davantage, voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-506, *Impôt étranger sur le revenu à titre de déduction du revenu*.

- e) Si un particulier demande un crédit d'impôt pour emploi à l'étranger en vertu du paragraphe 122.3(1), son « impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » ne peut pas comprendre l'impôt étranger sur le revenu (ou la partie de cet impôt) que l'on peut raisonnablement considérer comme étant attribuable à cette partie du revenu d'emploi du contribuable qui est égale au moindre des montants calculés relativement à ce revenu en vertu des alinéas 122.3(1)c) et d) pour l'année. Si le particulier a le droit de demander le crédit d'impôt pour emploi à l'étranger, mais qu'il ne le fait pas, le plein montant de l'impôt étranger sur le revenu d'emploi à l'étranger en cause peut être inclus dans le calcul de l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » du particulier (sous réserve, naturellement, des autres règles d'exclusion énoncées dans la définition d'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise »). Cela signifie par exemple que le particulier pourrait choisir d'inclure l'impôt étranger sur ce genre de revenu dans le calcul de l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » si le crédit d'impôt pour emploi à l'étranger était rendu inopérant par l'application de l'impôt minimum prévu à l'article 127.5 (un crédit spécial pour impôt étranger peut être demandé en réduction de l'impôt minimum — voir le numéro 37).

9. Voici des exemples d'impôts étrangers qui ne peuvent pas être admis comme « impôt sur le revenu tiré d'une entreprise » — parce que ce ne sont pas des impôts payés par le contribuable sur un revenu qu'il tire de l'exploitation d'une entreprise dans un pays autre que le Canada (comme on l'a vu au numéro 7) — mais qui peuvent être considérés comme « impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » (voir le point 8a) :

- l'impôt étranger prélevé sur des dividendes reçus d'une société étrangère par un courtier en valeurs canadien qui n'exploitait pas une entreprise de courtage dans un pays étranger;
- un impôt des États-Unis sur le revenu tiré d'une entreprise exploitée par une « société du sous-chapitre S » des États-Unis, mais payé par son principal actionnaire, un citoyen des États-Unis résidant au Canada, parce que l'entreprise n'était pas exploitée par la personne qui a payé l'impôt;
- l'impôt étranger payé à l'égard d'un gain en capital réalisé sur la vente d'un bien utilisé par le contribuable dans l'exploitation d'une entreprise dans un pays étranger, parce qu'un gain en capital ne constitue pas un revenu tiré de l'exploitation d'une entreprise;

- l'impôt étranger payé dans la mesure où il se rapporte à une entreprise (ou à la partie d'une entreprise) qui est exploitée au Canada (voir toutefois le numéro 21).

10. Un impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéficiaires qui correspond à la définition d'« impôt étranger sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » au paragraphe 126(7) n'est néanmoins pas admissible aux fins du crédit pour impôt étranger prévu au paragraphe 126(1) dans la mesure où l'impôt peut raisonnablement être considéré comme ayant été payé par une société à l'égard du revenu que celle-ci a tiré d'une action du capital-actions d'une société étrangère affiliée lui appartenant, comme l'indique la description d'IEP(IRNPPE) au numéro 1. (Voir toutefois les dispositions visant à prévenir la double imposition à l'article 113, au paragraphe 91(4) et au paragraphe 91(5).) Si un montant représentant un remboursement de capital par une société canadienne dans des actions du capital-actions d'une société étrangère affiliée est considéré comme un dividende selon les règles sur les bénéficiaires de l'*Internal Revenue Code* des États-Unis, les impôts des États-Unis payés par la société canadienne sur ce montant sont considérés comme étant au titre du revenu que celle-ci tire de telles actions, et ces impôts ne peuvent pas être inclus dans l'IEP(IRNPPE).

Montant payé par le contribuable pour l'année

11. Avant qu'un montant d'impôt étranger puisse être utilisé dans le calcul d'un crédit pour impôt étranger (c.-à-d. à titre d'IEP(IRNPPE) au numéro 1 ou d'IEP(IRTE) au numéro 2), il doit avoir été « payé... pour l'année », que le paiement ait été fait avant, pendant ou après l'année en question. Une fois que cet impôt étranger est payé, son équivalent en monnaie canadienne (déterminé selon la méthode et le taux de change, décrits aux numéros à 16 à 18, qui conviennent dans les circonstances) peut être pris en considération dans le calcul d'un crédit pour impôt étranger pour l'année à laquelle l'impôt étranger se rapporte. Aucune partie d'un impôt étranger qui est payée par un contribuable et qui lui est ou lui sera remboursée ultérieurement n'est considérée comme un impôt « payé pour l'année ». Autrement dit, l'impôt étranger « payé pour l'année » aux fins d'une demande de crédit pour impôt étranger ne peut pas être supérieur à l'impôt étranger définitif à payer (c.-à-d. l'équivalent en monnaie canadienne de ce montant). Si, par exemple, un résident du Canada reçoit, de sources situées dans un autre pays, un revenu qui a été assujéti à une retenue d'impôt à un taux supérieur à celui fixé dans une convention entre le Canada et ce pays, l'excédent n'est pas considéré comme un impôt étranger « payé pour l'année » aux fins du crédit pour impôt étranger. Le crédit maximal accordé sera déterminé en fonction du taux prévu par la convention, et le contribuable devra faire les démarches nécessaires auprès des autorités fiscales étrangères pour se faire rembourser l'impôt excédentaire retenu.

Si un résident du Canada paie volontairement à une administration d'un pays étranger un montant qui, selon la législation interne de ce pays, peut être prélevé à titre d'impôt, mais qui, aux termes d'une convention entre le Canada et ce pays, ne peut pas être ainsi prélevé, le montant volontairement payé ne peut pas être considéré comme un impôt étranger payé pour l'année aux fins du crédit pour impôt étranger. (Aucun remboursement d'un tel paiement volontaire dans une année ultérieure n'aurait pour effet de réduire un montant d'impôt étranger payé pour cette année ultérieure.)

L'expression « pour l'année » aux paragraphes 126(1), (2) et (7) signifie pour l'année pour laquelle l'impôt étranger est exigible dans le pays étranger.

12. L'octroi initial ou un redressement du crédit pour impôt étranger relativement aux impôts étrangers « payés pour l'année » peut faire l'objet d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire d'impôt pour l'année ou d'un avis écrit selon lequel aucun impôt n'est payable pour l'année. Voir l'article 152 pour connaître les délais et les conditions d'établissement d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire, ou d'envoi d'un avis écrit selon lequel aucun impôt n'est payable (selon le cas).

13. Le calcul du crédit pour impôt étranger d'un contribuable ne peut comprendre qu'un impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéfices qui est payé « par le contribuable ». À cet égard, mais sous réserve du numéro 11, le bénéficiaire du revenu provenant de sources étrangères est réputé avoir payé tout montant retenu et versé par le payeur au titre ou en règlement de l'impôt étranger à payer par le bénéficiaire. Le paiement est réputé avoir été fait au moment où le montant a été retenu.

Un impôt n'est pas réputé payé « par le contribuable » aux fins du crédit pour impôt étranger si l'impôt réel à payer est celui d'une autre personne. Par exemple, un impôt unitaire d'un État des États-Unis n'est pas considéré comme étant payé par une société canadienne, aux fins de la demande de crédit pour impôt étranger de cette société, si l'impôt réel à payer est celui d'une ou de plusieurs de ses sociétés étrangères affiliées aux États-Unis (voir également les commentaires concernant un impôt unitaire aux numéros 5 et 7).

14. L'impôt étranger payé par un mandataire pour le compte d'un contribuable qui réside au Canada équivaut à un impôt payé par le contribuable. La question de savoir s'il existe une relation de mandant à mandataire est une question de fait qu'il faut étudier à la lumière de la législation canadienne, sans tenir compte de la façon dont les autorités fiscales étrangères considèrent cette relation. Ainsi, l'impôt étranger payé par le mandataire d'un résident du Canada peut donner droit au crédit pour impôt étranger du mandant, même si l'on a établi cet impôt en partant du principe que le mandataire exerçait les activités pour son propre compte, pourvu que l'impôt puisse de fait être considéré comme étant

celui du mandant. Voici des exemples de cas où l'impôt peut généralement être considéré comme étant celui du mandant :

- le mandataire peut récupérer l'impôt payé auprès du mandant;
- le mandataire a payé l'impôt à partir des ventes qu'il a conclues pour le compte du mandant, et le montant de l'impôt payé est inclus dans le calcul du montant brut du produit des ventes du mandant.

15. Si des conjoints résidant au Canada ont payé un impôt étranger sur un revenu gagné conjointement (p. ex. s'ils ont produit une déclaration de revenus conjointe aux États-Unis), une juste part de l'impôt étranger payé peut habituellement être incluse dans le calcul du crédit pour impôt étranger de chaque conjoint. Le montant payé est normalement réparti proportionnellement selon leurs revenus étrangers individuels sur lesquels l'impôt étranger a été calculé, plutôt que selon le montant réellement payé par chaque conjoint.

16. Aux fins d'une demande de crédit pour impôt étranger, un montant d'impôt sur le revenu payable à un gouvernement étranger en devise étrangère doit être converti en dollars canadiens selon le taux de change qui a été utilisé pour convertir le revenu (autre que les gains en capital). Dans le cas du revenu tiré d'une entreprise, cette conversion peut s'effectuer mensuellement, trimestriellement, semestriellement ou annuellement, en fonction du taux moyen pour la période, selon la méthode de déclaration du revenu du contribuable. Dans le cas du revenu de placement assujéti seulement à un impôt semblable à celui de la partie XIII de la Loi, il faut utiliser le taux en vigueur à la date de la réception du revenu, bien qu'il soit normalement acceptable d'utiliser le taux moyen pour le mois ou le taux du milieu du mois. Pour ce qui est des autres genres de revenus, comme les traitements et les salaires, il convient d'utiliser le taux moyen pour les mois où les revenus ont été gagnés. Dans le cas des gains en capital, le taux doit correspondre approximativement au taux en vigueur au moment où les gains ont été réalisés.

17. Les fluctuations du taux de change peuvent occasionner un écart entre les deux montants suivants :

- l'équivalent en dollars canadiens du montant des impôts étrangers à payer utilisé aux fins du crédit pour impôt étranger, déterminé conformément au numéro 16;
- l'équivalent en dollars canadiens du ou des montants payés, déterminés à la ou aux dates de paiement, en règlement de tels impôts étrangers à payer.

Un tel écart constituera un gain ou une perte sur change auquel les règles énoncées au paragraphe 39(2) s'appliquent (à l'instar d'un gain ou d'une perte sur change réalisé ou subie au moment du paiement de toute autre dette libellée en devise étrangère).

18. Si le contribuable a trop payé d'impôt, le montant payé en trop ne sera pas admis comme crédit pour impôt étranger (voir le numéro 11). Le paiement en trop doit être converti en dollars canadiens conformément aux règles

énoncées au numéro 16, et tout écart entre ce paiement et la valeur de son remboursement en dollars canadiens, calculé le jour de sa réception, constituera un gain ou une perte sur change auquel il faut appliquer les règles du paragraphe 39(2).

19. Une preuve de paiement de l'impôt étranger doit accompagner chaque déclaration de revenus dans laquelle un crédit pour impôt étranger est demandé. Si l'impôt étranger que doit payer un contribuable est réglé au moyen de la retenue d'un montant par le payeur du revenu en cause (c.-à-d. un montant analogue à l'impôt visé à la partie XIII de la *Loi*), une copie du feuillet de renseignements sur l'impôt étranger constitue habituellement une preuve suffisante. Dans la plupart des autres cas, le contribuable est tenu de fournir une copie de la déclaration de revenus soumise au gouvernement étranger, ainsi que des copies des reçus ou documents à l'appui du paiement. L'Agence du revenu du Canada doit être avisée de toute augmentation ou diminution du montant de l'impôt étranger payé par suite d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation établie ultérieurement pour la déclaration, et les règles exposées aux numéros 11, 16, 17 et 18 doivent être suivies si elles s'appliquent. Si la cotisation ou la nouvelle cotisation étrangère donne lieu au paiement d'un impôt étranger supplémentaire, une preuve du paiement doit être fournie.

Revenu étranger tiré d'une entreprise

20. Le montant total du revenu qu'un contribuable tire d'entreprises qu'il exploite dans un pays étranger donné est inclus dans le calcul du numérateur, le RETE, au numéro 2, relativement à ce pays. Les montants que l'on pourrait également considérer comme un revenu tiré de biens sont compris dans le RETE à titre de revenu tiré d'une entreprise s'ils proviennent d'une entreprise ou d'entreprises exploitées par le contribuable dans le pays étranger d'entreprise. Le RETE ne peut pas comprendre un revenu tiré d'une entreprise exploitée au Canada (voir, aux numéros 7, 23 et 24, les observations sur la question de savoir si une entreprise est exploitée au Canada ou dans un pays étranger).

Un « revenu exonéré d'impôt » ne peut pas être inclus dans le numérateur, le RETE, au numéro 2. Les observations formulées au numéro 21 au sujet du « revenu exonéré d'impôt » aux fins du calcul du RNPPE au numéro 1 s'appliquent également aux fins du calcul du RETE.

Revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise

21. Le numérateur, le RNPPE, au numéro 1, représente le revenu du contribuable provenant de sources situées dans un pays étranger donné, calculé conformément au sous-alinéa 126(1)b(i). Le calcul effectué selon le sous-alinéa 126(1)b(i) tient compte de certaines hypothèses et de certains redressements. L'une de ces hypothèses veut que le contribuable « n'ait exploité **aucune entreprise dans ce pays** ». Bien que cette hypothèse n'ait pas pour effet d'exclure explicitement du RNPPE le revenu tiré d'une

entreprise exploitée au Canada, un tel revenu ne peut généralement pas être inclus dans le RNPPE parce qu'il ne s'agit pas d'un revenu provenant d'une source située dans un pays étranger, comme l'exige le sous-alinéa 126(1)b(i). Les articles 3 et 4 portent, entre autres, qu'une entreprise est une source de revenus pour l'application de la partie I de la *Loi*. Il s'ensuit que, pour l'application du sous-alinéa 126(1)b(i), l'endroit ou les endroits, où l'entreprise existe à titre de source de revenus est l'endroit, ou sont les endroits, où l'entreprise est exploitée. Par conséquent, dans la mesure où un revenu est tiré d'une entreprise exploitée au Canada, il est considéré comme un revenu provenant d'une source située au Canada, et non comme un revenu provenant d'une source située dans un pays étranger, et il ne peut donc pas être inclus dans le RNPPE au numéro 1.

Remarque : *Lorsque le revenu qui provient de l'exploitation d'une entreprise au Canada est de l'intérêt versé à l'entreprise par une personne résidant dans un pays autre que le Canada, et que l'entreprise a payé un impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise à cet autre pays sur ce revenu, le nouvel alinéa 126(6)d, s'il est adopté comme il est proposé, fera en sorte de réputer que ce revenu proviendra d'une source située dans cet autre pays afin que ce revenu soit inclus dans le RNPPE.*

De plus, aux fins de l'octroi d'un crédit pour impôt étranger sur le revenu payé dont il est fait mention dans un article sur « l'élimination de la double imposition » contenu dans une convention fiscale entre le Canada et un pays étranger, ce qui constituerait par ailleurs un revenu provenant d'une source située au Canada est réputé constituer un revenu provenant d'une source située dans ce pays étranger (voir par exemple l'alinéa 3a) de l'article XXIV de la *Convention fiscale de 1980 entre le Canada et les États-Unis*), ce revenu est inclus dans le RNPPE lors du calcul d'un crédit pour impôt étranger à l'égard de ce pays. Par exemple, le revenu net provenant d'un prêt consenti à un non-résident par un établissement de crédit qui réside au Canada dans le cours des activités de son entreprise exploitée au Canada peut être inclus dans le RNPPE si les conditions suivantes sont réunies :

- un tel revenu est assujéti à l'impôt sur le revenu dans le pays étranger où réside le non-résident;
- un tel revenu est réputé, de la manière et aux fins décrites ci-dessus, par la convention fiscale entre le Canada et ce pays, être un revenu provenant d'une source située dans ce pays.

Un « revenu exonéré d'impôt » ne peut pas être inclus dans le numérateur, le RNPPE, au numéro 1. Selon la définition qui en est donnée au paragraphe 126(7), « revenu exonéré d'impôt » s'entend du revenu provenant d'une source située dans un pays si les deux conditions suivantes sont remplies relativement à ce revenu :

- a) le contribuable a droit relativement au revenu, par l'effet d'une convention fiscale conclue avec ce pays, à une exemption des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices prélevés dans ce pays et auxquels la convention s'applique;

- b) aucun impôt sur le revenu ou sur les bénéfices auquel la convention ne s'applique pas n'est prélevé sur le revenu dans un pays autre que le Canada.

Si, par exemple, un contribuable résidant au Canada est, par l'effet d'une convention fiscale, exonéré des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices prélevés par un pays étranger, mais qu'il paie un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices à une subdivision politique de ce pays (les conventions fiscales ne s'appliquent généralement pas aux impôts prélevés par une subdivision politique d'un pays), la condition énoncée en b) ci-dessus ne serait pas remplie. En conséquence, le revenu à l'égard duquel l'impôt de la subdivision politique est payé ne serait pas un « revenu exonéré d'impôt » et ce revenu pourrait être inclus dans le numérateur, le RENPPE, au numéro 1.

22. Aux termes du sous-alinéa 126(1)b(i), le revenu étranger d'une **société** ne provenant pas d'une entreprise (c.-à-d. le numérateur de la société, le RENPPE, au numéro 1) ne comprend pas le revenu tiré par elle d'actions du capital-actions d'une société étrangère affiliée lui appartenant. (Cette disposition s'accorde avec le fait que l'impôt étranger sur le revenu d'une société ne provenant pas d'une entreprise n'est pas admissible aux fins du crédit pour impôt étranger prévu au paragraphe 126(1) — voir l'IEP(IRNPPE) au numéro 1, et voir également le numéro 10.)

Contrairement au revenu étranger d'une société ne provenant pas d'une entreprise, celui d'un **particulier** (c.-à-d. le numérateur du particulier, le RENPPE, au numéro 1) comprend le revenu que le particulier tire d'une action du capital-actions d'une société étrangère affiliée (et l'« impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » du particulier relativement à ce revenu n'est pas exclu de l'IEP(IRNPPE) au numéro 1). Il convient de souligner que, selon le sous-alinéa 126(1)b(i), la déduction prévue au paragraphe 91(5) n'est pas prise en compte dans le calcul du revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise, c.-à-d. qu'elle n'a pas à réduire le RENPPE au numéro 1.

Détermination de l'endroit où est située une source de revenu

Revenu tiré d'une entreprise

23. Pour déterminer l'endroit où une entreprise donnée (ou une partie de cette dernière) est exploitée (c.-à-d. l'endroit où est située la **source** du revenu tiré d'une entreprise — voir les observations au numéro 21), il faut nécessairement prendre en considération tous les facteurs pertinents, mais en règle générale, c'est l'endroit où se déroulent essentiellement les opérations. Pour les genres particuliers d'entreprises qui suivent, il faut tenir compte des facteurs suivants (entre autres) :

- la mise en valeur et la vente de biens immeubles – l'endroit où les biens sont situés;
- le commerce de marchandises – l'endroit où les ventes sont habituellement conclues, mais d'autres facteurs, tels

que l'endroit où les stocks sont entreposés, l'endroit où s'effectue le paiement ou l'endroit de la fabrication peuvent entrer en ligne de compte dans certaines situations particulières;

- le commerce de biens incorporels (p. ex. des actions et des obligations) – l'endroit où se prennent habituellement les décisions d'achat ou de vente;
- le prêt d'argent – l'endroit où le montage financier est essentiellement réalisé;
- la location de biens meubles – l'endroit où le bien à louer est normalement situé;
- la location de biens immeubles – l'endroit où le bien est situé;
- les services – l'endroit où les services sont exécutés.

24. Dans le cas d'une entreprise unique exerçant plusieurs des activités mentionnées ci-dessus, il faut examiner séparément chaque activité afin de déterminer dans quel(s) pays l'entreprise est exploitée (il ne faut pas confondre ce cas avec celui où le contribuable possède des entreprises distinctes — voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-206, *Entreprises distinctes*). Toutefois, si une activité de l'entreprise découle de toute évidence d'une autre activité prédominante, on ne tient pas compte de l'activité accessoire lorsqu'on détermine dans quel(s) pays l'entreprise est exploitée. Par exemple, si un vendeur de machines fournit aux clients les services d'un ingénieur pour superviser l'installation des machines, ce service serait généralement considéré comme étant accessoire à l'activité qui consiste à vendre des machines; cependant, ce genre de service pourrait, dans certains cas, être considéré comme une activité importante en soi, selon les machines vendues, la nature du service d'installation et les modalités du contrat avec le client.

Si une entreprise est exploitée dans plus d'un pays, un pourcentage raisonnable du revenu net tiré de l'entreprise doit être attribué à chaque pays. À cette fin, veuillez consulter les observations contenues aux numéros 30 à 36 au sujet de la détermination du revenu net provenant d'une source ou de sources situées dans un pays étranger donné.

Revenu d'emploi

25. L'endroit où est située la source du revenu tiré d'une charge ou d'un emploi est réputé être l'endroit où sont normalement exécutées les fonctions s'y rapportant. Si ces fonctions exigent que le particulier passe une partie importante de son temps dans un pays autre que le Canada, une fraction de sa rémunération peut être assujettie à l'impôt de ce pays étranger. En pareils cas, pour déterminer son revenu étranger tiré d'un emploi aux fins du calcul du crédit pour impôt étranger, il convient habituellement de répartir son salaire régulier d'après le nombre de jours de travail au Canada et dans cet autre pays. Les jetons de présence d'un administrateur sont généralement réputés être gagnés là où ont lieu les réunions du conseil d'administration, et le revenu

de commissions est gagné dans le pays où le contribuable a effectué le gros du travail pour gagner ces commissions.

Revenu tiré de biens

26. Si des intérêts sont gagnés et qu'ils constituent un revenu tiré de biens plutôt qu'un revenu tiré d'une entreprise comme c'est le cas au numéro 20, la résidence du débiteur permet habituellement de déterminer l'endroit où est située la source du revenu.

27. Si un résident du Canada reçoit un dividende sur des actions d'une société qui est résidente d'un pays étranger et non-résidente du Canada, le dividende est normalement reconnu comme provenant d'une source située dans ce pays étranger. Pour déterminer le pays de résidence de la société qui verse le dividende, il faut tenir compte de l'incidence possible de ce qui suit :

- les dispositions qui sont contenues dans une convention fiscale (le cas échéant) conclue entre le Canada et le pays étranger en cause et qui peuvent permettre de déterminer le lieu de résidence de la société pour l'application de la convention;
- le paragraphe 250(5), selon lequel (en combinaison avec une telle convention) la société peut être réputée ne pas résider au Canada.

28. Lorsqu'un revenu provient de la location de biens corporels et qu'il constitue un revenu tiré de biens plutôt qu'un revenu tiré d'une entreprise comme c'est le cas aux numéros 20 et 23, l'endroit où est située la source du revenu est réputé être :

- dans le cas d'un revenu provenant de la location de biens immeubles, le pays où les biens sont situés;
- dans le cas d'un revenu provenant de la location d'autres biens corporels, le pays où les biens sont utilisés.

29. L'endroit où est située la source d'un paiement de redevance est le pays où le droit connexe est exercé ou exploité. Par exemple, un paiement de redevance reçu par un résident du Canada sur la quantité de minerai extraite d'une mine située dans un pays étranger constitue un revenu provenant d'une source située dans ce pays. Ou par exemple un paiement de redevance reçu par un résident du Canada d'un résident d'un pays étranger à l'égard d'une œuvre écrite créée au Canada et protégée par le droit d'auteur dans ce pays étranger en vertu des lois de celui-ci sur le droit d'auteur constitue un revenu provenant d'une source située dans ce pays étranger.

Calcul du montant de revenu net provenant de sources situées dans un pays étranger

30. Les montants de revenu utilisés pour le calcul du RENNPE au numéro 1 et du RETE au numéro 2 sont des montants de **revenu net** déterminés conformément aux dispositions de la Loi (voir les numéros 31 à 34). Ainsi, pour calculer le RENNPE et le RETE, il faut déduire tous les frais

directs, de même que des frais généraux répartis sur une base raisonnable.

Si un montant d'impôt étranger sur le revenu ou sur les bénéficiaires est déduit en application du paragraphe 20(11) ou (12) et si un revenu — provenant de la même source que le revenu auquel l'impôt se rapporte — est inclus dans le RENNPE (le numérateur) au numéro 1 à l'égard du pays étranger en question, le montant de cet impôt doit également être déduit dans le calcul de ce RENNPE. Cette règle — qui tire son fondement du paragraphe 20(11) ou (12), selon le cas, en parallèle avec le paragraphe 4(3) (voir le numéro 33) — est conforme aux règles suivantes :

- Le montant déduit en application du paragraphe 20(11) ou (12) est déduit dans le calcul du RTP(1) (le dénominateur) au numéro 1. Il en est ainsi parce qu'une déduction faite en application du paragraphe 20(11) ou (12) est une déduction aux fins du calcul du revenu selon l'article 3.
- Le montant déductible en vertu du paragraphe 20(11) ou le montant déduit en vertu du paragraphe 20(12) est exclu de l'IEP(IRNPPPE) au numéro 1 (voir les points 8b) et 8c)) pour ce qui est du pays étranger en question.

La dernière version du bulletin d'interprétation IT-506, *Impôt étranger sur le revenu à titre de déduction du revenu*, traite des paragraphes 20(11) et 20(12).

Aux fins du calcul du montant de revenu net à utiliser pour le calcul du RENNPE au numéro 1 ou du RETE au numéro 2, il faut également tenir compte de l'incidence possible d'une convention fiscale entre le Canada et le pays étranger. Dans le cas d'un citoyen des É.-U. qui réside au Canada, par exemple, veuillez consulter les alinéas 4, 5 et 6 de l'article XXIV de la *Convention fiscale de 1980 entre le Canada et les États-Unis*.

31. Un revenu provenant de sources situées dans un pays étranger est calculé selon les règles établies aux articles 3 et 4 de la Loi, sous réserve des règles supplémentaires énoncées au sous-alinéa 126(1)b)(i) ou 126(2.1)a)(i), selon le cas. Ainsi, aux fins du calcul du RENNPE au numéro 1 ou du RETE au numéro 2 pour ce qui est d'un pays étranger donné, les montants de revenu net ou de perte nette découlant de chaque source applicable dans ce pays sont additionnés ou déduits, selon le cas. En outre, certains montants relatifs à des gains en capital imposables et à des pertes en capital déductibles découlant de sources situées dans ce pays entrent dans le calcul du RENNPE (voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-395, *Crédit pour impôt étranger – Gains et pertes en capital de source étrangère*).

32. Les règles de l'article 4 s'appliquent au calcul du revenu net (ou de la perte nette) découlant d'une source de revenu déterminée, ou de sources de revenu situées dans un endroit déterminé, aux fins (entre autres) du calcul d'un crédit pour impôt étranger en vertu de l'article 126. Sous réserve des règles particulières énoncées au paragraphe 4(3) (voir le numéro 33), chaque genre de déduction admissible (y compris des dépenses engagées ou effectuées) pour le calcul du revenu total du contribuable en application de

l'article 3 est en théorie attribuable en totalité ou en partie à une source de revenu située dans un pays donné. D'habitude, une telle attribution peut se faire en fonction de la relation de fait existant entre la déduction particulière et le revenu brut découlant d'une source située dans un pays donné. Ce n'est toutefois pas toujours le cas, et les numéros 35 et 36 traitent de certains genres de déductions qui causent fréquemment des problèmes sur le plan de la répartition.

33. Aux fins du crédit pour impôt étranger prévu à l'article 126, le paragraphe 4(3) prévoit généralement que toutes les déductions permises dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition dans le cadre de la partie I de la Loi s'appliquent, en totalité ou en partie, à une source de revenu déterminée ou à des sources situées dans un endroit déterminé. La mention « endroit déterminé » inclut évidemment un endroit dans un pays étranger. Toutefois, le paragraphe 4(3) énonce des exceptions à cette règle générale. Chaque déduction faite dans le calcul du revenu total du contribuable conformément à l'article 3, qui n'est pas expressément mentionnée dans les exceptions visées au paragraphe 4(3), doit être répartie **raisonnablement** entre les sources de revenu, y compris celles situées dans des pays étrangers, auxquelles on peut raisonnablement appliquer cette déduction. Les montants de déduction attribués de cette façon au revenu provenant d'une source déterminée située dans un pays étranger déterminé doivent être déduits dans le calcul du RENPPE au numéro 1 ou du RETE au numéro 2, selon le cas, pour ce pays-là.

34. L'attribution de frais à une source de revenu brut située dans un pays étranger donné aux fins des états financiers est habituellement acceptée pour le calcul du crédit pour impôt étranger relativement à ce pays, à la condition que les règles prévues au paragraphe 4(3), dont il a été question ci-dessus, soient respectées. Une fois le mode d'attribution établi, il faut le conserver pour les attributions futures.

35. Diverses méthodes de répartition des frais d'intérêt entre des sources de revenu sont admises dans des situations particulières. Par exemple, il convient d'adopter une méthode de repérage précise lorsque des fonds sont empruntés et utilisés à des fins particulières en vue de gagner un revenu dans un pays donné. En ce qui concerne des intérêts versés à l'égard d'un emprunt de type général, il peut être bon, dans certains cas, de les répartir en fonction de la valeur de l'actif net dans les différents pays. La répartition des frais d'intérêt en fonction de la relation entre les revenus bruts provenant de différents pays est admise uniquement quand on ne peut pas avoir recours facilement à une méthode moins arbitraire. L'emplacement d'un bien offert en garantie d'un emprunt n'indique pas nécessairement que les fonds ont été obtenus en vue de gagner un revenu à partir d'une source située dans le pays où se trouve le bien.

36. Le montant total de la déduction pour amortissement demandée par un contribuable pour une année d'imposition doit être réparti entre les pays auxquels il se rapporte. Une

telle répartition ne doit pas dépasser le montant maximal admissible en vertu de la partie XI du *Règlement de l'impôt sur le revenu* relativement aux biens situés dans un pays déterminé. En particulier, la restriction qui s'applique aux « biens locatifs » doit être respectée pour chaque pays. Sous réserve de ces conditions, les déductions pour amortissement peuvent être réparties arbitrairement entre les sources de revenu situées dans divers pays.

Impôt minimum

37. Si un particulier qui est assujéti à l'impôt minimum en vertu de l'article 127.5 paie des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices à une administration étrangère au cours d'une année d'imposition donnée, il ne peut pas demander, en vertu de l'article 126, un crédit pour impôt étranger à titre de déduction de l'impôt fédéral minimum payable pour cette année-là. Toutefois, l'article 127.5 prévoit la déduction d'un crédit spécial pour impôt étranger (CSIE) dans le calcul de l'impôt fédéral minimum payable dans ces circonstances. Le CSIE peut être égal ou, dans certains cas, supérieur au crédit pour impôt étranger auquel le particulier aurait normalement droit en vertu de l'article 126. Le CSIE, qui est défini au paragraphe 127.54(2), correspond au plus élevé des montants suivants :

- a) le total de tous les crédits d'impôt déductibles de l'impôt du particulier pour l'année en application de l'article 126,
- b) le moindre des montants suivants :
 - les « impôts payés à l'étranger » du particulier (au sens du paragraphe 127.54(1)) pour l'année;
 - 16 % (taux antérieur de 17 % modifié pour les années d'imposition 2001 et suivantes) de son « revenu de source étrangère » (au sens du paragraphe 127.54(1)) pour l'année.

On peut décrire les « impôts payés à l'étranger », au sens du paragraphe 127.54(1), comme étant le total des « impôts sur le revenu tiré d'une entreprise » (voir les numéros 8 et 9) payés pour l'année par le particulier à l'égard des entreprises qu'il exploite à l'étranger et des deux tiers du total des « impôts sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » (voir le numéro 7) payés pour l'année par le particulier à des gouvernements de pays étrangers. Ce calcul tient compte du fait que les provinces accordent un crédit pour impôt étranger au titre des impôts payés à l'étranger sur des revenus étrangers ne provenant pas d'entreprises.

Le CSIE peut être demandé au moyen du formulaire T691, *Impôt minimum de remplacement*.

Ajout au revenu imposable pour prévenir la réduction du crédit pour impôt étranger

38. Dans les cas où une société ne pourrait pas par ailleurs utiliser pleinement — aux fins d'une demande de crédit pour impôt étranger pour une année donnée — les impôts sur le revenu ou sur les bénéfices qu'elle a payés à l'étranger, l'article 110.5 peut permettre à la société de le

faire. Une telle situation se produirait par exemple si une perte pour l'année venait réduire le revenu total de la société à un montant moindre que son revenu de source étrangère et que l'ICPPA(RENPPE) qui en résultait était inférieur à l'IEP(IRNPPE) au numéro 1, ou encore que l'ICPPA(RETE) qui en résultait était inférieur à l'IEP(IRTE) au numéro 2. L'article 110.5 permet à une société d'ajouter un montant supplémentaire dans le calcul de son revenu imposable, dans la mesure où cet ajout entraîne une majoration de tout montant déductible par la société à titre de crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(1) ou (2), mais n'entraîne pas de majoration de certains autres montants déductibles par la société (mentionnés à l'article 110.5). Le montant ajouté en application de l'article 110.5 dans le calcul du revenu imposable est ajouté dans le calcul du dénominateur, le RTP(1) au numéro 1 ou le RTP(2) au numéro 2, selon le cas. (Ce montant est pris en compte dans les redressements prévus aux sous-alinéas 126(1)b(ii) et 126(2.1)a(ii) respectivement.)

L'article 110.5 est utilisé correctement dans le cas suivant :

- le montant supplémentaire ajouté dans le calcul du revenu imposable entraîne une majoration de l'ICPPA(1) au numéro 1 ou de l'ICPPA(2) au numéro 2;
- cette majoration donne à son tour lieu à une augmentation de l'ICPPA(RENPPE) au numéro 1 ou de l'ICPPA(RETE) au numéro 2;
- ces majorations entraînent par la suite la déduction d'une plus grande partie ou de la totalité de l'IEP(IRNPPE) au numéro 1 ou de l'IEP(IRTE) au numéro 2 à titre de crédit pour impôt étranger selon le paragraphe 126(1) ou (2).

Le montant ajouté en vertu de l'article 110.5 dans le calcul du revenu imposable est également ajouté dans le calcul de la perte autre qu'en capital de la société pour l'année, laquelle peut être reportée pour être utilisée dans d'autres années d'imposition (voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-232, *Déductibilité des pertes dans l'année de la perte ou dans d'autres années*). En d'autres termes, les impôts étrangers supplémentaires qui sont utilisés dans l'année (sous forme de majoration du crédit pour impôt étranger pour l'année par l'effet de l'article 110.5) sont de fait convertis en possibilités d'économies d'impôts pour d'autres années par la création d'une perte autre qu'une perte en capital (ou l'augmentation d'une perte autre qu'une perte en capital existante) pour l'année, laquelle peut être utilisée dans ces autres années.

Prévention de la double imposition par une imposition différée

39. Il peut y avoir double imposition si le Canada et un autre pays prélèvent l'impôt relatif à une opération particulière au cours d'années d'imposition différentes et que le contribuable se trouve ainsi dans l'impossibilité d'utiliser de façon appropriée les dispositions du crédit pour impôt étranger. (Le crédit pour impôt étranger prévu à l'article 126 doit se rapporter à des impôts étrangers payés « pour l'année » — voir le numéro 11.) Il peut toutefois être

possible dans certains cas de prévenir cette double imposition au moyen d'une disposition contenue dans une convention fiscale réciproque entre le Canada et l'autre pays (voir par exemple le paragraphe 8 de l'article XIII de la *Convention de 1980 entre le Canada et les États-Unis*), appliquée conjointement avec à l'article 115.1 de la Loi. La dernière version des documents suivants renferme d'autres renseignements à ce sujet :

- IT-173, *Gains en capital réalisés au Canada par des résidents des États-Unis*;
- IT-420, *Non-résidents – Revenu gagné au Canada*;
- Circulaire d'information 71-17, *Demandes d'examen par l'autorité compétente en vertu de la procédure d'accord amiable prévue dans les conventions en matière d'impôt sur le revenu*.

Octroi d'un crédit d'impôt fictif

40. Une convention fiscale entre le Canada et un pays étranger renferme généralement une disposition (ci-après appelée « disposition sur la prévention de la double imposition »), en vertu de laquelle le Canada est tenu de soustraire un résident du Canada (le contribuable) à une double imposition en lui permettant de déduire, de son impôt au Canada, l'impôt (sur les bénéficiaires, le revenu ou les gains provenant du pays étranger) payable par le contribuable au pays étranger. La disposition sur la prévention de la double imposition est généralement assujettie aux dispositions législatives canadiennes concernant une telle déduction de l'impôt canadien, c.-à-d. les règles relatives au crédit pour impôt étranger dans la Loi. Une telle disposition sur la prévention de la double imposition figure par exemple à l'alinéa 1a) de l'article 24 de la *Convention entre le Canada et la République de Chypre en matière d'impôts sur le revenu (1984)* (la convention Canada-Chypre). La convention peut également renfermer une disposition (disposition sur l'octroi d'un crédit d'impôt fictif) en vertu de laquelle, aux fins de la disposition sur la prévention de la double imposition, l'impôt (sur les bénéficiaires, le revenu ou les gains provenant du pays étranger) payable au pays étranger par le contribuable est réputé ou considéré inclure les impôts (les impôts visés par le crédit d'impôt fictif) qui auraient été payables n'eût été d'une exonération ou d'une réduction d'impôt qui est accordée (tel qu'il est précisé dans la disposition sur l'octroi d'un crédit d'impôt fictif — voir par exemple le paragraphe 2 de l'article 24 de la convention Canada-Chypre). Une telle disposition sur l'octroi d'un crédit d'impôt fictif contenue dans une convention entraîne généralement la prise en compte de ces impôts visés par le crédit d'impôt fictif — comme s'ils avaient été payés au pays étranger — aux fins du calcul d'un crédit pour impôt étranger. (Il peut être possible dans certains cas d'obtenir un allègement fiscal plus important à l'égard des impôts visés par le crédit d'impôt fictif — voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-506, *Impôt étranger sur le revenu à titre de déduction du revenu*, qui renferme de plus amples renseignements.)

Explication des modifications

Introduction

L'*Explication des modifications* donne les raisons pour lesquelles nous avons révisé un bulletin d'interprétation. Nous y exposons les révisions que nous avons apportées à la suite de modifications à la loi, de même que les révisions qui modifient une interprétation existante ou qui en établissent de nouvelles.

Raisons de la révision

Nous avons révisé ce bulletin par suite :

- d'un certain nombre de modifications législatives apportées depuis la parution du bulletin d'interprétation IT-270R2;
- d'un changement dans la position de l'ARC;
- d'interprétations supplémentaires établies par l'ARC.

Bon nombre de numéros du IT-270R2 donnaient une description détaillée des dispositions de la Loi qui régissent le calcul du crédit pour impôt étranger. Des modifications législatives ont, dans une certaine mesure, rendu le IT-270R2 inexact quant à une telle description fidèle et détaillée de la loi. Étant donné que l'objet principal du bulletin consiste à fournir des interprétations concernant certaines règles et exigences contenues dans les dispositions relatives au crédit pour impôt étranger (de même que des observations sur le mode d'application de ces dispositions dans certaines circonstances), nous avons considérablement réduit les descriptions de la loi dans les cas où celles-ci ne présentaient pour l'essentiel aucune valeur explicative. En revanche, nous avons inclus dans le bulletin révisé une étude explicative plus élaborée.

Modifications législatives et autres

Dans la version actuelle de la Loi, les définitions des expressions « impôt sur le revenu tiré d'une entreprise », « impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise », « impôt payable par ailleurs pour l'année » et « fraction inutilisée du crédit pour impôt étranger » ne se trouvent plus aux alinéa 126(7)a), c), d) et e) respectivement, mais figurent plutôt par ordre alphabétique au paragraphe 126(7). Cette restructuration de la Loi se reflète dans les numéros **1** et **2** (et également dans des numéros suivants) du bulletin révisé.

Le numéro **5** clarifie l'énoncé de l'ancien numéro 8, qui était libellé comme suit :

Nonobstant les lignes directrices déjà citées, un impôt explicitement assujéti aux conditions d'un traité fiscal général entre le Canada et un pays étranger devient automatiquement un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices.

Cet énoncé était interprété à tort comme incluant les impôts sur le capital ou les impôts successoraux visés par une convention fiscale.

Le numéro **5** (auparavant les numéros 7 et 8), le numéro **7** (auparavant le numéro 10) et le numéro **13** (auparavant le numéro 15) renferment de nouvelles observations au sujet d'un impôt unitaire d'un État des États-Unis.

La dernière partie du numéro **6** fait allusion à une disposition qui a été ajoutée aux règles sur le crédit pour impôt étranger et selon laquelle certains prélèvements pétroliers et gaziers étrangers sont réputés avoir été payés à titre d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices à une administration étrangère.

Au numéro **7** (auparavant le numéro 10), les observations portant sur l'article 253 ont été supprimées étant donné que cette disposition de la Loi n'a rien à voir avec les règles du crédit pour impôt étranger.

Les points **8b)** et **8c)** remplacent des parties de l'ancien numéro 11. Les observations plus nombreuses formulées aux points 8b) et 8c) visent à donner des éclaircissements et ne font pas suite à une modification de la loi.

Le numéro **10**, qui est nouveau, a été ajouté au bulletin afin que celui-ci traite d'un cas où les impôts des É.-U. ne donnent pas droit au crédit pour impôt étranger sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise, parce qu'ils sont considérés comme se rapportant au revenu qu'une société tire d'actions du capital-actions d'une société étrangère affiliée lui appartenant.

Le numéro **11** (auparavant le numéro 13) présente de nouvelles observations sur les sujets suivants :

- le paiement volontaire à une administration étrangère d'un montant qui, selon les modalités d'une convention fiscale, ne peut pas être prélevé à titre d'impôt;
- le sens de l'expression « pour l'année » contenue dans les dispositions sur le crédit pour impôt étranger.

Le numéro **20** remplace l'ancien numéro 25. La dernière phrase de l'ancien numéro 25 était libellée comme suit :

En outre, le revenu tiré d'une source étrangère autre que le pays étranger concerné est inclus dans le revenu d'entreprise du contribuable, pourvu qu'il provienne d'une activité commerciale poursuivie dans ce pays.

Cette phrase n'a pas été reprise au numéro 20 du bulletin révisé compte tenu de la nouvelle position énoncée au numéro 21.

Le numéro **21**, qui remplace l'ancien numéro 24, se lisait comme suit :

À l'instar de l'impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise (voir le numéro 11 ci-dessus), le revenu ne provenant pas d'une entreprise gagné dans un pays étranger se définit par élimination au sous-alinéa 126(1)b)(i). Par conséquent, tout revenu de source étrangère non exclu par la division 126(1)b)(i)(C), (D) ou (E) est considéré comme un revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise. Étant donné que le revenu de source étrangère tiré d'une entreprise exploitée au Canada n'est pas exclu, ce revenu peut être inclus dans le numérateur de la fraction définie à l'alinéa 126(1)b) (voir le numéro 23 ci-dessus). Par

exemple. Le revenu net provenant d'un prêt consenti à un non-résident par un établissement de crédit dans le cadre de ses activités commerciales au Canada est inclus dans le numérateur.

Le numéro 21 énonce une nouvelle position selon laquelle l'endroit de la source du revenu tiré de l'exploitation d'une entreprise est réputé être l'endroit où l'entreprise est exploitée. Par conséquent, dans la mesure où le revenu provient de l'exploitation d'une entreprise au Canada, il ne peut pas être inclus dans le revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise parce qu'il s'agit d'un revenu provenant d'une source située au Canada, et non d'un revenu provenant d'une source située dans un pays étranger. Le nouvel alinéa 126(6)d) proposé renferme une exception à cette règle pour les versements d'intérêt qui sont inclus dans le revenu du contribuable à titre de revenu d'une entreprise exploitée au Canada. Ce genre de versement est réputé provenir du pays où le payeur est résident pour les fins du crédit d'impôt étranger canadien. Il y a une autre exception, comme il est expliqué à la fin du numéro 21, si le revenu est réputé, par l'effet d'une disposition d'une convention, provenir d'une source située dans un pays étranger; dans ce cas, ce revenu peut être inclus dans le revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise. La nouvelle position énoncée au numéro 21 s'applique à toute entente, tout prêt ou endettement contracté après le 31 décembre 2005.

Les numéros 20 et 21 renferment des observations au sujet du « revenu exonéré d'impôt ». Cette expression a été ajoutée aux règles du crédit pour impôt étranger aux fins de la détermination des montants qui ne peuvent pas être inclus dans les numérateurs, le RENPPE et le RETE (dont il est question aux numéros 1 et 2 respectivement).

Nous avons clarifié le numéro 22 (auparavant le numéro 3) en précisant que la déduction prévue au paragraphe 91(5) n'est pas prise en compte dans le calcul du revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise.

Au numéro 24 (auparavant le numéro 27), nous avons modifié notre position selon laquelle la fourniture de services d'ingénierie pour l'installation de machines, dans une entreprise s'adonnant à la vente de machines, est une activité accessoire. Nous avons ajouté une observation selon laquelle la fourniture de tels services pourrait dans certains cas constituer une activité importante en soi, selon certains facteurs.

Le numéro 26 remplace l'ancien numéro 29. La modification apportée à la première phrase, ainsi que la suppression du reste de l'ancien numéro 29 font suite à la nouvelle position énoncée au numéro 21.

Le numéro 27 remplace l'ancien numéro 30. Les deux dernières phrases de l'ancien numéro 30 n'ont pas été reprises au numéro 27 parce que la situation qui y est décrite se produit rarement. Nous avons en outre ajouté au numéro 27 une observation au sujet de l'incidence possible :

- d'une disposition pertinente d'une convention fiscale;
- du paragraphe 250(5).

Le numéro 28 remplace l'ancien numéro 31. La modification apportée à la première phrase fait suite à la nouvelle position énoncée au numéro 21.

Au numéro 29 (auparavant le numéro 32), nous avons clarifié les exemples.

Au numéro 30 (auparavant le numéro 33), nous avons ajouté une analyse de l'incidence d'une déduction effectuée en vertu du paragraphe 20(11) ou (12) sur le calcul du numérateur (RENPE) dans le calcul du crédit pour impôt étranger sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise. Cette règle a été rendue possible par une modification apportée au paragraphe 20(12).

Au numéro 30, nous avons aussi ajouté des observations portant sur l'incidence possible d'une convention fiscale.

Le numéro 33 (auparavant le numéro 36) fait suite à une modification apportée au paragraphe 4(3), selon laquelle une déduction peut être appliquée en totalité à une source de revenu déterminée.

Le numéro 37 (auparavant le numéro 41) tient compte de la révision du taux, qui est passé de 17 % à 16 %, au sous-alinéa 127.54(2)b)(ii).

Le numéro 40, qui est nouveau, a été ajouté au bulletin afin que celui-ci traite de la question de « l'octroi d'un crédit d'impôt fictif ».

L'ancien numéro 42 n'a pas été repris dans le nouveau bulletin en raison de l'abrogation de la surtaxe des particuliers prévue à la partie I.1.

Nous avons apporté au bulletin révisé un certain nombre d'autres modifications afin d'en améliorer la clarté et la lisibilité.